

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIA VALVERDE RHEM

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO DE VIABILIDADE FRENTE
AO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

VITÓRIA
2023

MARIA VALVERDE RHEM

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO DE VIABILIDADE FRENTE
AO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito de
Vitória — FDV, como requisito obrigatório
para obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Orientador: Professor Ricarlos Almagro
Vitoriano Cunha

VITÓRIA

2023

MARIA VALVERDE RHEM

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO DE VIABILIDADE FRENTE
AO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória — FDV, como requisito obrigatório para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

() Aprovado(a)

() Aprovação condicionada à realização de retificações determinadas pela banca examinadora

() Reprovado(a)

Em _____ de _____ de 2023.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Ricarlos Almagro Vitoriano
Cunha
Faculdade de Direito de Vitória
Orientador

Membro convidado da Banca
Examinadora

Membro convidado da Banca
Examinadora

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais que, mesmo sem se esquivarem da árdua função disciplinar, cultivaram uma relação amigável e transparente, funcionando como confidentes e apoiadores das minhas empreitadas.

Aos colegas do Moussallem e Campos por me ajudarem a desvendar que a advocacia tributária é o caminho que desejo seguir.

À FDV e ao seu respectivo corpo docente que juntos, resvestidos do poder transformador da educação, inspiram, capacitam e estimulam os alunos a se tornarem profissionais “fora da curva”.

A Deus, obrigada por tanto.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo investigar a viabilidade da utilização do procedimento arbitral para dirimir conflitos em matéria tributária frente à análise dos possíveis benefícios decorrentes de sua aplicação e da (in)subsistência do dogma da indisponibilidade do crédito tributário.

Palavras chaves: Arbitragem tributária. Meios alternativos de solução de conflitos. Indisponibilidade do crédito tributário.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa;

CNJ — Conselho Nacional de Justiça

CPC — Código de Processo Civil

CPEN — Certidão Negativa com Efeitos de Positiva

CRFB/88 — Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;

CTN — Código Tributário Nacional

STF — Supremo Tribunal Federal;

STJ — Superior Tribunal de Justiça;

TJ — Tribunal de Justiça;

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	NOTAS SOBRE A ARBITRAGEM	9
2.1	JUSTIÇA MULTIPORTAS E ASPECTOS GERAIS DA ARBITRAGEM.....	9
2.1.1	Convenção de arbitragem.....	12
2.1.2	Os árbitros e a potencial especialidade e celeridade do julgamento ...	14
2.1.3	Sentença arbitral e sua recorribilidade	15
2.2	ARBITRAGEM ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	16
3	ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	18
3.1	HISTÓRICO DA DISCUSSÃO EM TORNO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	18
3.2	POSSÍVEIS BENEFÍCIOS DECORRENTES DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL	24
4	ARBITRAGEM FRENTE AO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	26
4.1	FUNDAMENTOS QUE CORROBORAM À INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	26
4.2	DESCONSTRUÇÃO DO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	29
4.3	ARBITRAGEM E AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL.....	31
5	CONCLUSÃO	34
	REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

Vive-se, hoje, em cenário de altíssima contingência de processos tributários e apenas com duas vias para a resolução de conflitos dessa natureza, sendo elas: a administrativa e a judicial. Denunciando essa realidade, o Departamento de Pesquisas Judiciárias do Conselho Nacional de Justiça disponibilizou relatório que indicava que as execuções fiscais representam 36% (trinta e seis por cento) dos casos pendentes de julgamento no Brasil (JUSTIÇA EM NÚMEROS, 2021).

Embora o numerário também englobe execuções fiscais não tributárias, vale lembrar que os litígios judiciais de natureza tributária são passíveis de discussão em outras ações, tais como: embargos à execução, ação cautelar, repetição de indébito tributário, ação anulatória de débito fiscal e Mandado de Segurança, seja em modalidade preventiva ou repressiva.

Esse pano de fundo, por um lado, demonstra a relativa ineficiência do Estado na recuperação do crédito tributário e, portanto, uma lacuna nos cofres públicos; e, por outro, a necessidade de o contribuinte, por vezes, ter de suportar os ônus decorrentes da eventual negativação de seu nome ou da garantia do feito por longo período. Sendo o sujeito passivo pessoa jurídica, ficará impedido de obter a sua Certidão Negativa com Efeitos de Positiva – CPEN -, fato este que pode até mesmo inviabilizar o exercício do seu objeto social.

Ao longo dos últimos anos, houve uma crescente oferta de programas de incentivo à regularização fiscal, tais como a transação tributária, a anistia e o parcelamento de débitos tributários. Contudo, tais medidas ainda não se fizeram suficientes para sanar o problema em torno do contencioso fiscal tributário, razão pela qual os meios alternativos para a resolução de conflitos em matéria tributária ganharam espaço no debate público.

Quanto à arbitragem tributária, em específico, soma-se, ainda, o desejo por um julgamento não só célere, como também mais especializado, a ser potencialmente propiciado pelo procedimento arbitral. Não à toa, hoje tramitam diferentes projetos de

lei que buscam instituir a arbitragem tributária no País.

Nada obstante às particularidades de cada uma das propostas, o debate em torno da implantação da arbitragem tributária no Brasil sempre esbarra em uma mesma questão (precisamente a que é objeto de pesquisa no presente trabalho): a possibilidade de utilização do procedimento arbitral frente ao dogma da indisponibilidade do crédito tributário.

Diante disso, o presente trabalho adentra, inicialmente, nas características do procedimento arbitral e no histórico da discussão envolvendo a arbitragem em matéria tributária, com a expectativa de, a partir da firmeza dessas premissas, analisar o dogma da indisponibilidade do crédito tributário para, ao final, verificar se, de fato, o referido procedimento implicaria a disposição do direito patrimonial público.

2 JUSTIÇA MULTIORTAS E ASPECTOS GERAIS DA ARBITRAGEM

Ainda em 1976, o Professor Frank Sander apresentou, em conferência realizada na Universidade de Harvard, o modelo de *Multi-door Courthouse*, idealizado sob o intuito de propor “uma nova arquitetura para a tutela de direitos” (ZANETI E CABRAL, 2016, p. 5).

Em linhas simples, o modelo de justiça multiportas prevê, originalmente, a instituição de espécie de núcleo de triagem em fóruns e tribunais, no qual o cidadão relataria o problema jurídico a profissional capacitado e, partir daí, seria designado o procedimento mais adequado para dirimir o conflito apresentado.

Ao analisar a expressão cunhada por Sander, o Professor Leonardo Carneiro da Cunha foi bastante esclarecedor ao aduzir que:

a expressão multiportas decorre de uma metáfora: seria como se houvesse, no atrio do fórum várias portas; a depender do problema apresentado, as partes seriam encaminhadas para a porta da mediação, ou da conciliação, ou da arbitragem, ou da própria justiça estatal (CUNHA, 2016, p. 637).

Logo, o Sistema de Justiça Multiportas se distancia da clássica concepção de Justiça,

marcada paradigma da Jurisdição Estatal, autocentrada e interventiva, eis que não limita a solução de conflitos à mera judicialização de toda e qualquer demanda. Em outros termos, embora a estreita obrigação entre a eficiência e a razoável duração do processo reforce a finalidade do Poder Judiciário, utilizam-se dos métodos extrajudiciais de solução de conflitos para a tutela dos direitos de forma célere, efetiva e tempestiva (ZANETI E CABRAL, 2016, p.6)

Dentre os métodos extrajudiciais de solução de conflitos, tem-se a arbitragem, método heterocompositivo, pautado na autonomia da vontade das partes que elegem árbitros para julgarem a controvérsia. Nesse sentido, conceitua Nádia Araújo (1999, p. 136):

[...] um meio jurídico de resolução de controvérsias, presentes ou futuras, baseado na vontade das partes envolvidas, as quais elegem por si mesmas e diretamente, ou através de mecanismos por elas determinados, árbitros para serem os juízes da controvérsia, confiando-lhes a missão de decidir de forma obrigatória o litígio, por meio da prolação de um laudo arbitral.

O instituto é amparado pelo Ordenamento Jurídico brasileiro, sendo o procedimento arbitral instituído pela Lei nº 9.307 de 1996, vulgarmente conhecida como “Lei da Arbitragem”. O referido diploma legal, já em seu artigo 1º, disciplina o cabimento do procedimento arbitral:

Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Em vista do dispositivo em destaque, Tereza Alvim classifica a arbitragem como “instituição pela qual as pessoas capazes de contratar confiam a árbitros, por elas indicados ou não, o julgamento de seus litígios relativos a direitos transigíveis” (2004, p.17).

Assim, de acordo comando legal, para que o conflito possa ser dirimido por meio da arbitragem este deve ter como objeto um direito patrimonial disponível. E, como sabido, um direito patrimonial disponível é aquele que “pode ser ou não exercido livremente pelo seu titular, sem que haja norma cogente impondo o cumprimento do preceito, sob pena de nulidade ou anulabilidade do ato praticado com sua infringência” (CARMONA, 2019, p. 38).

Quanto à natureza jurídica da arbitragem, existe uma pluralidade de correntes doutrinárias que se dedicam ao estudo do tema, inexistindo um único entendimento sedimentado. Tem-se, em um primeiro momento, a Teoria Contratual segundo a qual a sentença arbitral não possui força de título executivo, de forma que a decisão arbitral se trataria apenas da extensão do acordo firmado entre as partes (CAHALI, 2012, p. 84).

Em evidente contramão, destaca-se a Teoria Jurisdicional a qual sustenta, em suma, que o juízo arbitral detém o poder de aplicação do Direito no caso concreto. Sob esse prisma, o árbitro pode ser considerado como juiz de fato e de direito. Tal corrente doutrinária ganhou robustez com o advento da Lei de Arbitragem que, em seu art. 18, assim disciplina:

Art. 18. O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário.

Valendo-se do dispositivo em epígrafe, Leonardo de Faria Beraldo é categórico ao afirmar que a arbitragem se trata de “verdadeira atividade jurisdicional, e, prova disso, é a lei ter outorgado poderes, ao árbitro, para dirimir os conflitos de interesse das partes” (BERALDO 2014, p.5 *apud* FARIA, 2016).

Por fim, tem-se a Teoria Mista a qual, como o próprio nome já oferece indícios, trata-se de tese criada a partir das duas teorias anteriormente elucidadas. Com o fito de melhor demonstrar a compreensão manifestada por essa corrente, confirmam-se os dizeres do Professor Antônio Pereira Gaio Júnior (2012, p. 19):

Insera na ideia de que a Arbitragem possui característica contratual em um momento inicial, ou seja, no exercício da autonomia da vontade privada das partes para a escolha e o pacto convencional desta, tendo, mais adiante, com a sentença arbitral, conteúdo jurisdicional, daí também público.

Nesse sentido, enquanto o aspecto contratual estaria presente em virtude da faculdade de escolher ou não a arbitragem como o método de resolução do conflito, o aspecto jurisdicional se daria no momento da sentença arbitral que, notadamente, tem a força de título executivo judicial.

Não obstante à manifestação da autonomia da vontade das partes, necessário esclarecer que tanto o procedimento arbitral, como a solução jurídica adotada para a lide, pautam-se na lei e, inclusive, caso a sentença arbitral viole princípios constitucionais, deverá ser considerada nula (VICENTE, 2010).

Assim, vislumbrando a validade da sentença e do procedimento arbitral, deve-se observar o contraditório, o devido processo legal, a imparcialidade do juízo arbitral, dentre outros direitos e deveres próprios do Direito Constitucional (EIRAS, 2009). Especificamente sobre o contraditório, relembra-se que ele é a trata da exteriorização da própria defesa e importa o direito da parte de opor-se à pretensão do seu oponente, oferecendo ao julgador uma versão fático-jurídica diversa da apresentada inicialmente. (MAY, FILÓ, 2015, p. 157).

Diante da impositiva necessidade de busca por uma tutela de direitos de forma célere e efetiva, o conceito de justiça multipartas atua como um vetor para tal fim. Assim, demonstrados os aspectos gerais da arbitragem, passam-se a expor algumas das suas peculiaridades e do seu procedimento, que deve ser pautado na racionalidade e na menor burocracia, conforme assinala o Professor Daury César Fabríz, ao se debruçar sobre os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos (2007, p. 30).

2.1.1 Convenção de Arbitragem

Como antecipado, a arbitragem ostenta aspecto contratual, no que diz respeito à possibilidade de que as partes escolham se desejam submeter-se à resolução do conflito pelo juízo arbitral. Essa opção exige que as partes celebrem a chamada convenção de arbitragem, exigência prevista no art. 3º da Lei de Arbitragem:

Art. 3º As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

Ao analisar o conceito de convenção de arbitragem e seus reflexos, o Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento da sentença estrangeira contestada nº 6.75307, concluiu que:

A convenção de arbitragem é a fonte ordinária do direito processual arbitral, espécie destinada à solução privada dos conflitos de interesses e que tem por fundamento maior a autonomia da vontade das partes. Estas, espontaneamente, optam em submeter os litígios existentes ou que venham a surgir nas relações negociais à decisão de um árbitro, dispondo da jurisdição comum.

A propósito, a existência de convenção de arbitragem configura prejudicial de mérito, caso o conflito seja submetido ao Poder Judiciário, consoante expressa previsão do CPC em seu art. 485, VII (BRASIL, 2015):

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:
VII - acolher a alegação de existência de convenção de arbitragem ou quando o juízo arbitral reconhecer sua competência;

Já a cláusula compromissória e o compromisso arbitral são os meios para a formalização da convenção de arbitragem, que se distinguem entre si em razão do momento em que são celebrados (CARMONA, 2014). Nesse tom, enquanto à cláusula compromissória se refere a um futuro incerto, ou seja, se debruça sobre eventual conflito que possa surgir; o compromisso arbitral cria obrigações referentes à solução de conflito concreto e existente (CARMONA, 2014).

Tais definições podem ser extraídas, respectivamente, do art. 4º e do art. 9º da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996), veja-se:

Art. 4º A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato.

§ 1º A cláusula compromissória deve ser estipulada por escrito, podendo estar inserta no próprio contrato ou em documento apartado que a ele se refira.

§ 2º Nos contratos de adesão, a cláusula compromissória só terá eficácia se o aderente tomar a iniciativa de instituir a arbitragem ou concordar, expressamente, com a sua instituição, desde que por escrito em documento anexo ou em negrito, com a assinatura ou visto especialmente para essa cláusula.

[...]

Art. 9º O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial.

§ 1º O compromisso arbitral judicial celebrar-se-á por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, onde tem curso a demanda.
§ 2º O compromisso arbitral extrajudicial será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.

Em outros termos, a Convenção de Arbitragem, seja ela materializada pela cláusula compromissória ou pelo compromisso arbitral, esboça a obrigação das partes de submeterem conflito existente ou eventual à jurisdição privada, “não mais podendo arrepende-se ou reverter a questão, unilateralmente, à jurisdição ordinária.” (MARTINS, 1999, p. 207).

2.1.2 Os árbitros e a pontencial especialidade e celeridade do julgamento

O art. 13 da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996) salienta que o árbitro pode ser “qualquer pessoa capaz que tenha a confiança das partes”. Não obstante à amplitude oferecida pelo dispositivo como via de consequência da autonomia das partes, na prática, a escolha do arbitro ou dos árbitros normalmente se relaciona à sua qualificação técnica e especializada sobre o assunto objeto do conflito.

Aliás, Hömberg pontua que a especialização e a experiência profissional dos árbitros é uma das principais vantagens proporcionadas pela arbitragem (2007, p. 63 *apud* DOMINGOS, 2018, p. 337). Em complemento, destaca-se que a economia globalizada e, por via de consequência, a maior complexidade dos conflitos demandam uma resposta jurídica altamente qualificada (PIRES, 2008, p. 400 *apud* DOMINGOS, 2018, p. 337).

Em outros termos, os conflitos jurídicos, não obstante à sua natureza, passam a ter um viés interdisciplinar e, nesse turno, mostra-se imprescindível o *know-how* sobre demais áreas do conhecimento para que se atinja a solução jurídica adequada às peculiaridades do caso concreto.

Inclusive, na leitura de Francisco Nicolau Domingos (2018, p. 337), a principal vantagem do juízo arbitral não reside na mitigação da crise do contencioso fiscal tributário, massim na qualificação técnica por trás do julgamento. Explica-se:

Esta é de facto, a nosso ver, a grande vantagem da arbitragem e não a diminuição dos índices de litigância tributária, como frequentemente se conclui, até porque é pouco expectável que um certo tipo de litigância, a que tem subjacente questões de natureza estritamente formal, em que a pretensão dos contribuintes se funda, nomeadamente, na caducidade do direito de liquidação ou na prescrição da obrigação tributária, opte pelo recurso à arbitragem.

Sem prejuízo, a celeridade intrínseca ao procedimento arbitral também merece destaque, pois, em matéria tributária especialmente, viabilizará que parcela dos conflitos em que figura como parte a Administração Pública sejam rapidamente resolvidos e, assim, reste mitigada a onerosidade imposta ao contribuinte, que tem que suportar, além da morosidade do feito, também garantia antecipada e prolongada do débito.

Vale esclarecer, por oportuno, que um dos elementos responsáveis pela celeridade do procedimento arbitral reside justamente na figura dos árbitros, os quais não possuem pendências processuais típicas dos tribunais tributários (DOMINGOS, 2018, p. 337), tal como o altíssimo número de processos a serem analisados.

Outrossim, conforme verifica-se do art. 10, II da Lei de Arbitragem, há possibilidade de que as partes convençionem o prazo para a prolação da sentença arbitral de acordo com os interesses estampados no compromisso arbitral.

Ante o exposto, notam-se que os benefícios preponderantes da arbitragem tributária, especialmente a tecnicidade da solução jurídica adotada e a celeridade do procedimento, estão intimamente relacionadas ao árbitro ou aos membros do tribunal arbitral a serem designados para a apreciação do conflito.

2.1.2 Sentença arbitral e sua recorribilidade

A sentença arbitral, conforme disposição na Lei de arbitragem, constitui o “ato por meio do qual o arbitro ou o tribunal arbitral põe fim ao procedimento, seja por julgamento de mérito ou não” (BRASIL, 1996). Tal sentença, como cediço, é equiparada à sentença judicial. Sobre o tema, o Professor Fredie Didier é categórico ao afirmar que “a arbitragem no Brasil é jurisdição” (2013, p.73). Confira-se o raciocínio:

Essa a razão para a desnecessidade de homologação das sentenças arbitrais pelo Poder Judiciário, afinal, a arbitragem, como já demonstrado, está submetida aos positivados regramentos e princípios constitucionais e infraconstitucionais. Inclusive, caso a sentença arbitral viole o contraditório, a igualdade das partes, a imparcialidade do árbitro e seu livre convencimento, deverá ser declarada a respectiva nulidade.

Para além das hipóteses mencionadas pelo Professor Fredie Didier, o art. 32 da Lei de arbitragem elenca as hipóteses nas quais a sentença arbitral será passível de anulação, dentre elas: a nulidade da convenção de arbitragem, sentença proferida fora dos limites convencionados e a sentença proferida por árbitro que não poderia ser árbitro.

A propósito, hoje os pedidos de anulação da sentença arbitral se encontram frequentemente vinculados à última hipótese (sentença proferida por árbitro que não poderia ser árbitro), sobretudo no que diz respeito à imparcialidade do árbitro designado (OYAMA, 2021).

Feitas essas considerações, forçoso elucidar que a alegação de nulidade da sentença arbitral deve ser instrumentalizada por ação pelo procedimento comum, sujeita ao crivo do Poder Judiciário e às regras processuais cíveis, devendo ser proposta no prazo de 90 (noventa) dias, contados do recebimento da notificação da sentença arbitral pelas partes (BRASIL, 1996).

Assim, ainda que a sentença arbitral detenha força de título executivo judicial, poderá ser objeto de anulação pelo Poder Judiciário caso configuradas quaisquer das situações previstas em lei.

2.2 ARBITRAGEM ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Ainda em 1937, na ocasião do julgamento do Caso Lage, o Supremo Tribunal Federal compreendeu que não existia qualquer dispositivo no texto constitucional vigente à época que impedisse, de forma expressa ou implícita, o juízo arbitral nos moldes estabelecidos por aquele texto constitucional.

Naquela oportunidade, em que figurava como parte a União Federal, a Suprema Corte

asseverou que o direito brasileiro sempre admitiu e consagrou a arbitragem, inclusive em causas contra a Fazenda. Aduziu, ainda, que conclusão diversa à adotada importaria limitação à autonomia contratual do Estado (MELLO, 2015).

Mesmo que, como cancelado pelo Supremo Tribunal Federal ao interpretar a Constituição Federal de 1937, o Direito Brasileiro se inclinasse à admissão e consagração da Arbitragem Tributária em conflitos contra a Administração Pública, a Lei da Arbitragem, quando da sua criação, não disciplinava a possibilidade de que a Administração figurasse como parte em procedimento arbitral.

Fato é que a alteração desse cenário ocorreu somente em 26 de maio de 2015, com o advento da Lei nº 13.129 (BRASIL, 2015), que alterou o art. 1º da Lei de Arbitragem, passando a admitir expressamente que “a Administração Pública direta ou indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

Sobre o tema, Escobar (2017, p. 96) afirma que, “se ao cidadão comum é garantida a utilização de meios mais efetivos e eficazes de solução de conflitos, negar essa possibilidade à Administração Pública [...] seria nada menos que verdadeira subversão da lógica constitucional e de estruturação do próprio Estado”, eis que inerente a ela o dever de preservar a efetivação do interesse público.

De acordo com Eduardo Talamini (2017, p. 289), impedir que a Administração Pública se submeta ao juízo arbitral constitui violação ao princípio da isonomia, uma vez que não se depara com qualquer aspecto que justifique tratamentodistinto, considerando, ainda, que “os aspectos que legitimam a arbitragem em qualquer outro caso também estão presentes quando a Administração está envolvida em um conflito”.

Sem prejuízo, imperioso esclarecer que, embora o sigilo seja uma das características marcantes do procedimento arbitral, nas causas envolvendo a Administração Pública, este restaria mitigado, eis que inerente a ela os deveres de transparência e publicidade. A propósito, nesse sentido assinala a jurista Camila Pereira Linhares (2022):

Ventilado como um dos grandes incentivadores para o uso da arbitragem, o sigilo, que é outro forte princípio do instituto, não permanece em caso de administração pública. Neste caso é recomendável que não seja competência da própria instituição de arbitragem e do tribunal arbitral, e sim da administração pública dar publicidade aos atos de interesse da coletividade que transitam em sede arbitral.

Firmes dessas premissas, em diferentes oportunidades os tribunais pátrios já se manifestaram pelo cabimento da arbitragem para resolver conflitos que envolvessem a Administração Pública. A título exemplificativo, destaca-se que o Tribunal de Contas da União, na ocasião da decisão nº 188/95 proferida nos autos do processo nº 006.098/93-2, admitiu o uso de arbitragem em contrato de concessão, ressaltando apenas que não fossem incluídas “cláusulas que não observem estritamente o princípio da legalidade e a indisponibilidade do interesse público”.

Não obstante à admissibilidade da arbitragem para resolver conflitos com a Administração Pública, a Lei de Arbitragem, como já mencionado, restringe o seu cabimento para dirimir tão somente conflitos patrimoniais disponíveis. Diante disso, adentrando a seara tributária, cumpre trazer à baila o histórico da arbitragem especificamente em matéria tributária, os eventuais benefícios decorrentes da utilização desse método de solução de conflitos e os avanços das discussões sobre temática no Brasil.

3 ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 HISTÓRICO DA DISCUSSÃO EM TORNO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Ao contrário do que se pode crer, a arbitragem, embora potencialmente útil para a atual realidade, marcada por relações e conflitos cada vez mais complexos, os quais, por sua vez, exigem soluções multidisciplinares e especializadas, não se trata de uma invenção da contemporaneidade. Na verdade, a arbitragem, ainda que distante da que hoje se vê, acompanha a sociedade há séculos.

Ao observar a história mundial, verifica-se que a arbitragem já se fazia presente antes mesmo do nascimento de Cristo. Mesmo que escassas as documentações referentes

ao período, existem relatos de que o instituto era utilizado na Grécia Antiga, sendo que o juízo arbitral grego se ramificava em duas etapas. A primeira delas, consistia, em um primeiro momento, na tentativa de reconciliação e, se frustrada, iniciava-se o procedimento arbitral propriamente dito (OLIVEIRA, 2018, p. 63 *apud* NAZO, 1997, p.25). Quando resolvido o conflito arbitral, dava-se publicidade à solução, por meio de registros em placas penduradas em templos, para que o povo tomasse ciência do que fora decidido.

Naturalmente, no decorrer do tempo, o procedimento se modificou e chegou ao Brasil, acompanhando-o em grande parte de sua história. Como prova disso, a Constituição Imperial, datada de 1824, já referenciava um juízo arbitral. Contudo, conforme disse Valério, durante algum tempo, o instituto foi inoperante, representando mera “letra morta no direito brasileiro” (OLIVEIRA, 2018, p. 63 *apud* VALÉRIO, 2004, p. 50).

Após esforços, por muitas décadas inofensivos, finalmente a arbitragem recebeu sua regulamentação com a promulgação da Lei n.º 9.307/1996, a Lei de Arbitragem. Ainda assim, notava-se resistência quanto ao instituto.

Arrisca-se a dizer que, em virtude do olhar conservador e monopolizador acerca da justiça, sobretudo quando se depara com os cofres públicos e, nesse turno, com interesse público, verificou-se posicionamento ainda mais refratário no que se refere à arbitragem em matéria tributária. Logo, não surpreende o fato de que o Brasil, em que pesem os evidentes e graves problemas em torno do contencioso fiscal, não cuidou de instituir a arbitragem tributária até o momento.

Portugal, que experimentava problemas similares aos que hoje existem no cenário nacional no que diz respeito à ineficiência dos meios recuperação do crédito tributário, foi um dos países pioneiros na Europa no que toca à implementação da arbitragem como método de solução de conflitos tributários, após o sucesso da arbitragem administrativa (IVANKIO, BITTENBIR, 2020, p. 31).

Nas terras lusitanas, a instituição da arbitragem tributária, propiciada pela necessidade de contenção dos gastos dispendidos com o Judiciário e pela preocupação orçamentária, ocorreu em 2011, com a edição do Decreto Lei n.º 10 de 2011. O

chamado Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), em seu art. 4.º, prevê que a arbitragem tributária deveria ocorrer no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), órgão que possui competência exclusiva para a questão.

E, não obstante o juízo arbitral aparentemente público, nas palavras de Domingos Soares Farinho, “do ponto de vista jurídico-institucional, o CAAD é uma associação privada” (2010, p. 31-45), vez que o referido Centro, quando da tomada de decisões, é alheio à vontade do Estado.

Mesmo que no Brasil a arbitragem tributária ainda não tenha se convertido em realidade, é possível constatar que a discussão e a demanda por sua instituição são crescentes. Inclusive, hoje tramitam diferentes projetos de lei no País, os quais, mesmo que guardem fortes distinções entre si, pretendem regular a matéria.

A título de exemplo, o Projeto de Lei nº 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, com o apoio técnico do renomado Professor Heleno Torres, busca instituir uma arbitragem tributária em regime especial, com o fito de afastá-la da arbitragem comercial, prevista na Lei de Arbitragem, alterando o procedimento e escopo.

Nessa lógica, a arbitragem antecederia a constituição definitiva do crédito tributário, carregando como fim a solução de controvérsias de fato no curso da fiscalização. Outra possibilidade prevista no referido Projeto de Lei, consiste na utilização da arbitragem após o trânsito em julgado, com a finalidade de quantificar e liquidar os valores a serem pagos ao Fisco ou recebidos pelos contribuintes.

Ao analisar o Projeto de Lei ora mencionado, José Eduardo Toledo (2020) assinalou que a proposta seria tímida, não contribuindo para a efetiva solução da crise do contencioso fiscal, uma vez que, a seu ver, representaria uma distorção do instituto da arbitragem e limitaria injustificadamente o escopo da arbitragem, sobretudo no que diz respeito às matérias submetidas ao juízo arbitral. Destaca-se:

A arbitragem se apresenta como uma forma da solução dos conflitos, mas jamais de procedimentos prévios onde sequer existe qualquer conflito. O que temos, na melhor das hipóteses, são atos preventivos, cujos institutos não se confundem.

Apesar do novo projeto de lei estabelecer textualmente que o árbitro

é juiz de fato e de direito e do laudo arbitral proferido não estar sujeito a homologação ou recurso ao Poder Judiciário, a amplitude de sua atuação está limitada a *matérias fáticas*, sendo expressamente vedado discussões sobre constitucionalidade de normas jurídicas, sobre lei em tese ou decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário.

Considerando que no sistema incidental e difuso a declaração de inconstitucionalidade pode ser feita por juízes e tribunais e vinculam apenas as partes que estão litigando, e sendo o árbitro um juiz de fato e de direito, tenho, para mim, a total competência do árbitro para afastar normas jurídicas que não encontrem a devida relação de pertinência com aquelas que lhe dão o devido fundamento de validade (não havendo qualquer confusão com uma declaração de inconstitucionalidade, atividade privativa do Supremo Tribunal Federal).

Ainda segundo a exposição de motivos, uma das finalidades será a aplicação em consultas fiscais ou quantificação de crédito reconhecido judicialmente. Com todo o respeito, verifica-se que o instituto de consulta não tem por finalidade dirimir qualquer conflito, mas apenas esclarecer o contribuinte acerca da interpretação que a Administração Pública tem sobre a aplicação de determinada norma jurídica.

Aplicando-se essa disposição a uma situação prática conclui-se que o contribuinte ao optar pela “arbitragem especial tributária” para a obtenção de uma resposta à consulta, arcará com diversos custos até então inexistentes (caso opte pela formulação de consulta ao órgão responsável da Administração Pública). Nem mesmo a celeridade supostamente esperada existirá, haja vista que o projeto de lei estabelece o prazo de 12 (doze) meses para ser proferida a “sentença arbitral”, o qual poderá ser prorrogado por duas vezes, até o limite de 24 (vinte e quatro) meses.

Em relação ao cabimento da arbitragem para a liquidação de valores, José Eduardo Todelo apontou na mesma oportunidade que “se existirem lacunas ou dúvidas sobre a obtenção dos cálculos isso deve ser suprido pelo Poder Judiciário, mas jamais por um tribunal arbitral, que não tem competência para afrontar a coisa julgada”.

Já o Projeto de Lei nº 4.257/2019, de autoria do Senador Antônio Anastasia, propõe-se a instituir a execução fiscal administrativa e também dedicou seis artigos à criação da arbitragem tributária. À luz do Projeto de Lei, a arbitragem tributária funcionaria como um meio de defesa substitutivo aos embargos à execução. Nessa linha, a arbitragem tributária consistiria em uma faculdade do contribuinte após a proposição do feito executivo e da garantia o juízo.

O Senador Antônio Anastasia esclareceu, em sua justificativa, que o objetivo da proposta consiste na tentativa de promoção da recuperação do crédito público mediante solução que desburocratize os procedimentos hoje vigentes para a

cobrança da dívida ativa, de forma a torná-la mais efetiva. Vejam-se excertos da justificação constante no PL 4.257/2019:

A recuperação do crédito público passou a ser o grande desafio para os governos de todos os níveis da federação. O enorme desequilíbrio das contas públicas da maioria dos entes federados torna urgente a necessidade de que sejam pensadas soluções que desburocratizem os procedimentos atualmente previstos na legislação para a cobrança da dívida ativa, tornando-a mais efetiva.

(...)

Diante desse cenário, é extremamente relevante que o Congresso Nacional passe a discutir soluções que levem à desjudicialização de demandas, ou seja, soluções que retirem alguns assuntos que hoje, em virtude da legislação vigente, estão desnecessariamente sendo processados pelo Poder Judiciário.

A necessidade ou não de participação do Poder Judiciário deve ser refletida levando em conta se há necessidade de intervenção do juiz para proteger direitos fundamentais do cidadão. Ou seja, a legislação só deve prever o processamento de uma ação, se a intervenção do juiz for considerada imprescindível para garantir a proteção a um direito fundamental do cidadão.

(...)

Esse não é o caso da execução fiscal dos tributos que são devidos em razão da propriedade, posse ou usufruto de bens imóveis passíveis de alienação ou da propriedade de veículos, cuja instituição se encontra prevista nos arts. 145, II e III, 153, VI, 155, III, 156, I, da Constituição Federal. Esses tributos são comumente referidos nas legislações locais instituidoras pelas siglas IPTU, ITR e IPVA. Além deles, incluem-se no escopo desse projeto a cobrança de contribuições de melhoria e de taxas devidas pela propriedade, posse ou usufruto de imóvel.

(...)

Por fim, o projeto também insere uma regra de procedimento arbitral para processamento de embargos à execução. Para ser interessante para a Fazenda Pública, o procedimento arbitral, após julgar o embargos, deve permitir a imediata satisfação do crédito. A circunstância de o devedor garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, permite que, se a Fazenda vencer o julgamento, poderá logo levantar o valor, extinguir a execução e não terá o ônus de procurar bens ou se submeter aos procedimentos de alienação de bens imóveis ou de outras modalidades de garantia. Por outro lado, para que não haja ônus adicional à Fazenda Pública, o projeto prevê que, caso o executado opte pelo procedimento arbitral, procedimento que deverá ser autorizado por lei de cada ente federado, ele deverá antecipar as custas. Se a Fazenda for vencida, ressarcirá tais despesas na forma da legislação local, e arcará com honorários advocatícios arbitrados consoante previsão do CPC, os quais serão, após definidos, reduzidos pela metade. Os custos com o procedimento arbitral não poderão exceder esse valor. Tem-se, assim, critério que não implica ônus adicional para a Fazenda, caso opte pelo procedimento arbitral e fique vencida.

Em que pese o objetivo declarado, o referido Projeto de Lei naturalmente divide opiniões entre especialistas. De um lado, há quem sustente que o PL em questão seria uma forma de desafogar o Judiciário, economizar despesas considerando que

evitará a movimentação da “máquina judiciária” e promover julgamentos mais especializados em temas que exigem conhecimentos técnicos que escapam a tradicional formação dos juízes togados. Nessa linha, confira-se:

“o PL trata de um meio alternativo importante de solução de conflitos que evita movimentar a máquina judiciária, bem como os custos gerados nela. Além disso, há temas especialmente pertinentes à arbitragem de grande complexidade, como os casos de preços de transferência, os quais envolvem temas técnicos de áreas como economia e engenharia” (AMORIM; RIBAS, 2022).

De outro lado, também argumenta-se que o Projeto de Lei busca solucionar o problema do contencioso tardiamente, porquanto cabível apenas após a inscrição em dívida ativa. Nessa senda, destaca-se:

O PL prevê uma alteração da Lei de Execuções Fiscais, permitindo uma opção aos embargos da execução fiscal, que são procedimentos demorados, que acumulam funções. Nesse sentido, eu entendo que é um avanço. Mas o problema desse projeto é que ele resolve os problemas do contencioso em uma etapa muito posterior, só depois da inscrição da dívida ativa, em que já houve de uma certa forma o esgotamento da esfera administrativa (AMORIM; RIBAS, 2022).

A mais recente proposição legislativa envolvendo a arbitragem tributária no Brasil se trata do PL 2791/22, apresentado pelo ex-deputado Alexis Fonteyne. A aludida proposta regulamenta a arbitragem em discussões relacionadas a matérias tributárias e aduaneiras sob o intento de prevenir e solucionar conflitos dessa natureza.

Além desses, há projetos de leis estaduais que pretendem regular a arbitragem tributária, tal como o PL nº 531/2020 do Mato Grosso do Sul. Este, especificamente, foi evidentemente inspirado na arbitragem portuguesa, estabelecendo, em resumo, uma ampla abrangência em relação à matéria arbitrável, bem como a criação de um conselho arbitral.

Tais iniciativas, demonstram a crescente demanda pela implementação da arbitragem tributária no país, que, ao longo dos últimos anos, ganhou espaço no debate público, não podendo esquecer que o direito, ao longo da história, foi utilizado como mecanismo para a expressão da vontade política (COURA, OMATTI, 2020, p. 3-6)

Feito esse breve retrospecto, cumpre, com a expectativa de, mais uma vez, ratificar a relevância do debate sobre a temática, apresentar os possíveis benefícios oriundos

da implantação da arbitragem tributária.

3.2 POSSÍVEIS BENEFÍCIOS DECORRENTES DA IMPLANTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Como bem elucida o Professor Nelson Camatta Moreira, o descompasso entre o tempo, marcado por anseios sociais próprios, e o direito estatista denuncia a ineficiência do paradigma jurídico moderno no atendimento das incontáveis demandas da sociedade (2007, p. 179).

Nessa senda, imperiosa a busca por mecanismos para a diminuição do hiato existente entre a norma jurídica positivada e os anseios e necessidades da sociedade contemporânea. São justamente dessas demandas que surge a arbitragem tributária, enquanto mitigadora de diversos problemas enfrentados na atualidade pelo fisco e pelos contribuintes.

Não resta qualquer dúvida de que hoje se vivencia no Brasil uma crise em torno da altíssima contingência de processos judiciais, sendo os conflitos entre o Fisco e os contribuintes elementos extremamente expressivos nessa conta, que impactam não só a morosidade da Justiça, como também na economia do País.

Com efeito, o INSPER, em 2020, disponibilizou estudo o qual evidencia que está em disputa judicial no Brasil cerca de R\$ 5.442.800.000,00 (cinco bilhões quatrocentos e quarenta e dois milhões e oitocentos mil reais), ou seja, algo equivalente ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do PIB brasileiro.

Desnecessárias, portanto, elucubrações para atestar que, a morosidade aliada a cultura do litígio serve para piorar a situação dos processos, por prologar disputas e, conseqüentemente, fazer com que seja gasto mais tempo para que ocorra o seu deslinde, aumentando a máquina estatal e os respectivos gastos com sua manutenção, bem como os custos suportados pelos contribuintes com a garantia de débitos tributários.

Nesse contexto, parte da arrecadação, que poderia ser mais destinada à satisfação

de interesses coletivos diversos da prestação da tutela jurisdicional, é utilizada com a manutenção de um Poder Judiciário que, considerando os já destacados números apontados pelo CNJ na ocasião da emissão do relatório Justiça em Números de 2021, não se presta com plenitude à persecução do crédito tributário, tampouco à tutela jurisdicional eficiente para os jurisdicionados em geral.

Asseverando essa conjuntura, ao passo que revela a incapacidade do modelo tradicional de recuperação do crédito tributário. Confira-se excerto do EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU:

Atualmente, a execução fiscal no Brasil é um processo judicial que está regulado na Lei nº 6.830, de 1980. Nos termos desta Lei, todo processo, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, com a arrematação dos bens e a satisfação do crédito, é judicial, ou seja, conduzido por um Juiz. Tal sistemática, pela alta dose de formalidade de que se reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência. (BRASIL, 2008)

Diante disso, diversas são as motivações em torno da crescente demanda pela aplicação da arbitragem tributária no Brasil, tendo como destaque a suposta ineficiência estatal na solução dos conflitos tributários. Além disso, pretende-se, pela a vida da arbitragem, o descongestionamento do Poder Judiciário, julgamentos mais especializados, previsibilidade e celeridade dos julgamentos e, por via de consequência, a segurança jurídica, a qual “deve garantir a efetividade do próprio ordenamento jurídico” (ASSIS, 2013, p. 35)

Indo além, a arbitragem tributária na condição de procedimento alternativo à jurisdição estatal, possivelmente se valerá na efetivação de direitos e princípios salvaguardados pelo Texto Constitucional, como por exemplo o princípio da eficiência, segundo o qual se “exige dos agentes públicos a adoção de condutas que permitam a máxima satisfação do interesse público” (BARBOSA, 2015, p. 1) e da celeridade processual que, se não observado, pode vir a implicar em violação ao acesso à justiça.

Assim, os possíveis benefícios decorrentes da arbitragem tocam, essencialmente, uma série de direitos e garantias fundamentais, sobretudo no que diz respeito ao acesso à justiça.

4 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA FRENTE AO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como dito acima, um dos principais fundamentos utilizados para obstar a implementação da arbitragem no Brasil consiste na indisponibilidade do crédito tributário como reflexo do princípio da indisponibilidade do interesse público.

Diante disso, cumpre investigar a origem do dogma da indisponibilidade do crédito tributário e, após, verificar se o mesmo deve subsistir para, ao fim, averiguar se a arbitragem tributária colocaria em risco a integridade do crédito tributário, ainda que este fosse considerado indisponível.

4.1 FUNDAMENTOS QUE CORROBORAM À INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como ponto de partida, relembra-se que a relação obrigacional tributária, cujo objeto compreende o pagamento de determinado tributo, possui duas facetas, sendo elas: a obrigação tributária e o crédito tributário. Afinal, não há de se falar em obrigação de pagar quantia se inexistente um devedor e o respectivo crédito a ser satisfeito (PAULSEN, 2022, p. 611)

De forma mais específica, valendo-se das palavras do Professor Paulo de Barros de Carvalho, o crédito tributário consiste no “direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual se contrapõe o débito tributário” (2018, p. 526) que se constitui a partir da atividade do lançamento, seja ela realizada pela Autoridade Administrativa, nos moldes do art. 142 do CTN. Nesse tom, confira-se o referido dispositivo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. [...] Art. 150. O

lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O lançamento, por sua vez, declara e constitui o crédito tributário. Acerca do lançamento, vejam-se os dizeres de Leandro Paulsen (p. 182, 2022):

Nesta acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1º), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade. Aliás, a referência à constituição do crédito tributário pelo lançamento, no art. 142 do CTN, embora imprópria, pois o crédito surge juntamente com a obrigação, quando da ocorrência do fato gerador, bem revela a intenção do legislador de que não se possa opor o crédito tributário ao contribuinte, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes.

Consoante se denota dos ditames do artigo 142 do CTN, acima transcrito, especialmente do seu parágrafo único, o lançamento consiste em atividade obrigatória e vinculada. A partir de tais predicados, infere-se que a autoridade administrativa, em regra, não pode se esquivar de promover o lançamento (ROSA JUNIOR, 2003, p.608-609).

Inclusive, nessa toada, considerando o teor do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a efetiva arrecadação de tributos por agente público competente constitui requisito essencial no que toca a responsabilidade sobre a gestão fiscal. Confirma-se o dispositivo:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Forçoso registrar que as ditas características do lançamento e os apresentados pilares da responsabilidade na gestão fiscal decorrem preponderantemente da indisponibilidade do interesse público, o qual, por sua vez, “é decorrência direta do princípio constitucional republicano: se os bens públicos pertencem a todos e a cada um dos cidadãos a nenhum agente público é dado o direito de desfazer-se deles a seu bel-prazer” (TALAMINI, 2005).

Com esse pano de fundo, o crédito tributário, enquanto produto de atividade obrigatória e vinculada que, em tese, implica diretamente na satisfação do interesse da coletividade. Logo, o crédito também seria indisponível, não podendo a Administração Pública deixar de exigí-lo (GRILLO, 2012, p. 184).

Justamente considerando que a arrecadação do crédito tributário se destina à coletividade e, assim, à concretização do interesse público primário, Othon Saraiva Filho (2008, p. 78) é categórico ao afirmar que o crédito tributário é indisponível e não deve ser submetido ao juízo arbitral:

Litígios surgidos, no entanto, em face do Direito Tributário, não poderão ser resolvidos com base na Lei nº 9.307/96, isto diante do princípio da indisponibilidade das rendas e dos bens públicos e da regra da vinculação à lei da atividade de tributar (exigir tributo).

Em que pesem os fundamentos apresentados, utilizados como mecanismos para corroborar à natureza indisponível do crédito tributário e, portanto, à impossibilidade da submissão de conflitos em matéria tributária ao procedimento arbitral, a indisponibilidade do crédito tributário tem sido encarada como dogma incontestável, como bem critica o Professor Heleno Torres (2013):

O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e, no caso em apreço, do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, firmou-se como dogma quase absoluto do direito de estados ocidentais, indiscutível e absoluto na sua formulação, a tal ponto que sequer a própria legalidade, seu fundamento, poderia dispor em contrário.

Nesse mesmo sentido, posiciona-se Rubens Miranda de Carvalho (p.90):

O princípio da indisponibilidade do crédito de origem tributária, corolário do princípio administrativo da indisponibilidade dos bens públicos e, este mesmo, caudatário 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 inibiu 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.

Diante disso, na tentativa de dispender olhar analítico sobre o dogma da indisponibilidade do crédito tributário, indispensável apurar se o aludido de fato merece prosperar e, ainda, se a utilização da arbitragem para dirimir conflitos tributários importaria na disposição do direito patrimonial.

4.2 DESCONSTRUÇÃO DO DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Dada a expectativa de rechaçar o dogma da indisponibilidade do crédito tributário, torna-se indispensável empreender diferenciações, eis que, na contramão dos dignos esforços desempenhados por juristas para motivar a indisponibilidade do crédito tributário, não há qualquer disposição normativa, seja na Constituição, seja na legislação infraconstitucional, que a discipline.

Para além disso, conforme também restará asseverado, a supremacia do interesse público não configura fundamento hábil para afastar o cabimento da arbitragem na espécie.

Quanto ao já colacionado art. 142 do CTN, depreende-se tão somente a vinculação da Administração Pública com relação ao ato do lançamento, ou seja, o Administrador Público está obrigado a constituir o crédito tributário. E, embora a atividade do lançamento tenha como finalidade a constituição do crédito tributário “não é possível que o objeto da mesma relação é indisponível” (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p. 8).

Ou seja, justamente considerando a ausência de disposição legal sobre a natureza do crédito tributário, questiona-se se o crédito *per se* seria indisponível (MENDONÇA, 2014, p. 81). Isso não significa dizer que o Administrador Público poderia se

desvincular dos princípios e regras regentes da Administração Pública e, assim, renunciar ou transferir o crédito tributário injustificadamente, pois a disposição do crédito tributário deve atender, necessariamente, ao interesse público. Nessa senda, explica Heleno Torres (2017, p.318):

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

Cumpre esclarecer, ainda com a expectativa de desmistificar a indisponibilidade do crédito tributário e a suposta impossibilidade de submissão dos conflitos dessa natureza ao juízo arbitral, a distinção entre interesse público primário e secundário. Nesse tom, destaca-se que, enquanto o primeiro se refere a ao interesse da coletividade tendo em vista critérios valorativos, o segundo representa os interesses patrimoniais do Estado (OLIVEIRA, 2018, p. 85).

De forma mais detalhada, o interesse público secundário implica nos meios necessários para que o Estado promova o interesse público primário, tendo como exemplo a própria arrecadação. Com efeito, a Administração Pública, embora não possa dispor sobre o interesse público primário, tem discricionariedade quanto aos mecanismos para a concretização do mesmo (MOREIRA NETO, 2005, p. 286).

Dessa forma, não há de se falar em indisponibilidade do crédito tributário, tampouco em violação a supremacia do interesse público para afastar a utilização do procedimento arbitral.

Até porque a doutrina administrativista moderna assinala a forçosa necessidade de que o significado da norma acompanhe as novas realidades do mundo globalizado e a demanda de que o Estado se aproxime, a cada vez mais, dos novos atores sociais para concretização do interesse público (ESCOBAR, 2016, p. 82). Dessa forma, conforme aponta Bruno Bastos de Oliveira, não é razoável crer que a parceria entre o Estado e os atores sociais não possa se operar no âmbito da função jurisdicional por meio na instituição da arbitragem tributária (2018, p. 86).

Ora, considerando o estrondoso numerário do contencioso fiscal e a notável ineficiência dos meios de recuperação creditória, a arbitragem, tal como a transação, ao invés de comprometer o interesse público, mostra-se como forma para a mitigação da crise do contencioso fiscal, ao passo que poderá desobstruir o Poder Judiciário e promover a persecução do crédito tributário de forma mais eficiente.

Logo, não há qualquer contrariedade entre a arbitragem tributária e a supremacia do interesse público, eis que, como demonstrado, o método heterocompositivo na verdade constitui vetor para a chamada justiça fiscal. Assim, não merece subsistir o dogma da indisponibilidade do crédito tributário, tampouco de forma apta a obstar a utilização da arbitragem para a resolução de conflitos em matéria tributária.

4.3. ARBITRAGEM E AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL

Ainda que houvesse dúvida quanto à natureza do crédito tributário, sempre é necessário despendar olhar crítico sobre a norma positivada e, nesse turno, analisar se a utilização do procedimento arbitral implica, de fato, na disposição do direito patrimonial.

De início, relembra-se: a arbitragem se trata de meio heterocompositivo por meio do qual o conflito jurídico será dirimido por árbitro ou por um Tribunal Arbitral. Nesse turno, a arbitragem deve ser encarada meramente como uma substituição da impugnação judicial pela solução do conflito por um terceiro especializado na matéria controvertida. Com o fito de cancelar tal argumento, Francisco Nicolau Domingos (2018, p. 342), considerando a temática frente à suposta indisponibilidade do crédito tributário, explica:

[...] Ou, dito de outro modo, a arbitragem surge quando o conflito já viu a luz do dia e cujo debate as partes desejam que se produza, não perante um tribunal estadual, mas por um terceiro por elas escolhido. Por conseguinte, a arbitragem para dirimir controvérsias de natureza tributária apenas pressupõe a substituição da impugnação judicial pela resolução da controvérsia por um terceiro com sólida formação nas matérias tributárias, após a definição em concreto da obrigação tributária, e sempre que exista um litígio sobre a atividade de determinação dos seus elementos.

Em outros termos, quando da resolução da controvérsia, o Estado não dispõe do crédito tributário, apenas encarrega terceiro para a resolução do conflito, que levará em consideração os comandos normativos do Sistema Tributário Nacional e se revestirá da obrigação de administração da justiça, comum a qualquer outro juízo (DOMINGOS, 2018, p. 343). Logo, não há qualquer distinção capaz de sustentar que o uso do procedimento arbitral, diferentemente da jurisdição estatal, colocaria em xeque a natureza do crédito tributário.

Isso porque existe uma gritante lacuna entre eventual indisponibilidade do direito material e a indisponibilidade da pretensão à tutela jurisdicional. Como bem esclarece Eduardo Talamini, em ambos os casos o vocábulo indisponibilidade pode ser compreendido como impossibilidade de renúncia, mas há a diversidade de acepções quanto ao objeto sobre qual recai a indisponibilidade (2017, p. 287).

Na segunda hipótese, o atributo da indisponibilidade concerne ao direito à proteção judiciária. As partes envolvidas no conflito, notadamente aquela que não tem razão, abdicam a possibilidade de submeter o litígio ao Poder Judiciário. Aquele que não tem razão deixa de valer-se do direito à tutela da jurisdição estatal, edesde logo se curva à razão do adversário. A renúncia, nesse caso, em nada se relaciona com o direito material – que eventualmente sequer existe –, mas com a pretensão de obtenção da tutela jurisdicional.

Feita essa diferenciação, impositiva é a conclusão de que a submissão do conflito ao juízo arbitral não tem como consequência a renúncia do direito material. Na verdade, apenas abdica-se do direito à tutela jurisdicional estatal para a resolução do conflito (TALAMINI, 2017, p. 289).

Eduardo Talamini elucida, ainda, que a indisponibilidade relativa à indispensabilidade de intervenção judicial para a resolução das controvérsias não configura regra, assim exceção. Destacam-se suas considerações sobre a não incidência da indisponibilidade da jurisdição estatal nas relações de direito público (2018, p.19-41):

A “indisponibilidade” – nesse segundo sentido, de necessidade da intervenção judicial – é excepcional mesmo no âmbito do direito público. Os

entes da Administração Pública podem e devem resolver seus conflitos com terceiros sem ter de recorrer ao Judiciário. Os mesmos vetores constitucionais que ao Poder Público e aos seus entes descentralizados impõem o princípio da “indisponibilidade” na primeira acepção anteriormente indicada (irrenunciabilidade de um direito existente), igualmente lhes impõem o dever geral de resolver seus conflitos extrajudicialmente. Vale dizer, também para a Administração Pública a regra é a “disponibilidade”, no segundo sentido aqui exposto (possibilidade de solução de conflitos sem a intervenção do juiz estatal).

A Administração Pública, ao constatar que não tem razão em dado conflito, tem o *dever* de submeter-se aos parâmetros da legalidade (CF (LGL\1988\3), arts. 5º, II, e 37, *caput*). Em regra, tal submissão independe da instauração de processo judicial. Trata-se de imposição inerente à própria relação material de direito público: se o Estado constata que o particular tem um determinado direito em face dele, cabe-lhe dar cumprimento a esse direito. Do mesmo modo, se o Estado verifica que não existe o direito ou poder que pretendia exercer em face do particular, cumpre-lhe abster-se de fazê-lo, sem que precise receber uma ordem judicial para tanto. A não necessidade da intervenção judicial nos litígios públicos deriva também do princípio constitucional da moralidade (CF (LGL\1988\3), arts. 5º, LXXIII, 37, *caput* e § 4º). Há a imposição de que a Administração Pública pautue suas condutas de acordo com o princípio da boa-fé. Se a Administração constata que a posição jurídica do particular é correta, não lhe é dado valer-se de artifícios ou subterfúgios para subtrair-se ao cumprimento do dever dali extraível.

Por outro lado, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, na primeira acepção antes vista, tampouco desautoriza a constatação ora feita. A Administração Pública não está dispondo, “abrindo mão”, de um bem público quando dá cumprimento a direito alheio. E isso pela óbvia razão de que, nessa hipótese, se não há direito em favor da Administração, não há que se falar na existência de um bem público.

Ao analisar a temática, especificamente relativa à arbitragem tributária, as professoras Piscitelli e Mascitto, com muito bom senso, empreenderam na seguinte crítica (2018, p. 6-11):

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

Logo, a arbitragem, tipicamente desenvolvida em âmbito privado, trata-se de procedimento alternativo à jurisdição estatal, que igualmente observa os cânones normativos, e não implica, sob qualquer prisma, na disposição do direito material.

Dito de outro modo, o crédito tributário, ainda que considerado indisponível, não poderia frear a utilização do procedimento arbitral.

CONCLUSÃO

Como demonstrado ao longo do presente trabalho, diante do cenário marcado pela ineficiênciado Poder Judiciário na solução de controvérsias tributárias, a arbitragem tributária, se aplicada no Brasil, potencialmente repercutirá em diversos efeitos positivos, não só para o fisco, mas também para os contribuintes e para a sociedade como um todo, eis que constitui vetor para a justiça fiscal e para a efetivação de direitos e princípios constitucionalmente salvaguardados.

Em que pese ao cabimento da arbitragem se restringir a dirimir conflitos de natureza patrimonial disponível, não há de ser utilizado tal argumento para afastar a arbitragem tributária, eis que a arrecadação constitui interesse público secundário, logo, pode ser negociado. Além disso, inexistente disposição legal que discipline a suposta natureza indisponível do crédito tributário.

Ainda que se compreendesse que o crédito tributário é indisponível, tal natureza, mediante alteração na Lei de Arbitragem, não teria o condão de afastar a aplicação do instituto na solução das controvérsias tributárias, pois, sob qualquer prisma, a arbitragem não implica a disposição do direito material.

Afinal, como demonstrado ao longo do presente, trata-se, tal como o processo judicial, de meio heterocompositivo de resolução de conflitos, não justificando a renúncia do direito patrimonial, mas sim a renúncia da pretensão à tutela jurisdicional.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>
Acesso em: maio 2022

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>
Acesso em: maio 2022

BRASIL. LEI Nº9.307 DE 23 DE SETEMBRO DE 1996. **Dispõe sobre arbitragem**. Brasília, DF. Set, 1996. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm> Acesso em: maio 2022

BRASIL. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. **Institui o Código Civil**. Brasília, DF. jan. 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: maio 2022

BRASIL. LEI Nº13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. **Institui o Código de Processo Civil**. Brasília, DF. mar. 2015. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>

Aces

soem: maio 2022

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números**. 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em: maio 2022.

CAHALI, Francisco José. Curso de arbitragem. 5 ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, 565 p.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo**: um comentário à lei 9.307/96. 3ed. São Paulo: ATLAS. 2009.

COURA, A. DE C.; OMMATI, J. E. M. Problemas da teoria das fontes do direito à luz da ideia de direito como integridade de Ronald Dworkin. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 21, n. 3, p. 3-6, 7 dez. 2020.

CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda pública em juízo**. 18. ed. São Paulo: Forense, 2021.

FABRIZ, Daury César. **Cidadania, democracia e acesso à justiça**. Panóptica,

Vitória, v. 2, n. 1, jan. 2007, p.30.

TALAMINI, Eduardo. **Arbitragem e Administração Pública no Direito Brasileiro.** Revista Brasileira da Advocacia, v. 9, jun. 2018 p. 19-41.

ZANETI JR, Hermes, CABRAL, Trícia Navarro Xavier. **Justiça Multiportas**, 2. ed. Salvador, Juspodivm, 2022.