

A INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PROCEDIMENTO ARBITRAL

Alessandra Okuma

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP.

Artigo recebido em 01.12.2023 e aprovado em 15.12.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Métodos alternativos de solução de controvérsias 3 O crédito tributário 4 Supremacia do interesse público e o crédito tributário 5 O panorama do contencioso judicial tributário 6 Referências.

RESUMO: O artigo aborda a necessidade de introduzir a arbitragem tributária no Brasil para solucionar o crescente contencioso tributário, destacando o valor expressivo de R\$ 5,44 trilhões em disputa. Propõe uma definição precisa do conceito de crédito tributário e destaca a morosidade no atual sistema, indicando que os litígios tributários levam quase duas décadas para conclusão. Aponta a arbitragem como uma solução eficiente, destacando sua aplicação bem-sucedida em países da OCDE. Enfatiza a redução de custos, a celeridade e a legitimidade proporcionadas pela arbitragem, contrapondo o dogma da indisponibilidade do crédito tributário. O artigo defende a conformidade da arbitragem com princípios de praticabilidade, certeza do direito e transparência.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito tributário. Procedimento arbitral. Contencioso judicial.

THE UNAVAILABILITY OF TAX CREDIT AND THE ARBITRATION PROCEDURE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Alternative dispute resolution methods 3 Tax credit 4 Supremacy of public interest and tax credit 5 The overview of judicial tax litigation 6 References.

ABSTRACT: The article addresses the need to introduce tax arbitration in Brazil to resolve the growing tax dispute, highlighting the significant amount of R\$5.44 trillion in dispute. It proposes a precise definition of the concept of tax credit and highlights the slowness of the current system, indicating that tax disputes take almost two decades to conclude. It points to arbitration as an efficient solution, highlighting its successful application in OECD countries. It emphasizes the cost reduction, speed and legitimacy provided by arbitration, opposing the dogma of the unavailability of tax credit. The article defends the compliance of arbitration with principles of practicality, certainty of law and transparency.

KEYWORDS: Tax credit. Arbitration procedure. Judicial litigation.

1 INTRODUÇÃO

Há alguns óbices à introdução de uma lei de arbitragem tributária em nosso sistema jurídico. O mais sério deles é a indisponibilidade do crédito tributário. Essa questão precisa ser desmistificada e aprofundada.

Por isso, nossa proposta aqui é ambiciosa: pretendemos definir o conceito de crédito tributário para identificar com maior precisão o objeto da arbitragem em direito tributário.

É certo que o contencioso tributário precisa de uma solução urgente, que dê segurança jurídica e eficácia aos direitos de ambas as partes. Tanto o poder público quanto os contribuintes teriam vantagens com a resolução de conflitos e disputas.

O relatório mais atualizado do Contencioso Tributário no Brasil, elaborado pelo Insper¹ com base em dados de 2019, indica que o valor atual em disputa é de R\$ 5,44 trilhões de reais, o que corresponde a 75% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

Os litígios tributários alcançam a maioria (dezoito anos) antes de uma conclusão². São necessárias quase duas décadas para que um processo tributário seja solucionado, como consta do relatório da Ernst & Young, a pedido do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO)³.

Uma solução possível para reduzir o volume do contencioso judicial tributário seria a introdução da arbitragem, a exemplo de vários países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), como Portugal, Austrália, Estados Unidos da América e outros.

Os métodos alternativos, como transação e arbitragem, para solução de controvérsias tributárias são recomendados pela OCDE e foram expressamente previstos na Convenção Multilateral para Implementar o Projeto Base Erosion

1. MESSIAS, Lorreine Silva *et al.* *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020: ano referência 2019*. São Paulo: Insper, Núcleo de Tributação, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.
2. *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. Disponível em: <https://www.etco.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 30 jan. 2024.
3. Disponível em: <https://www.etco.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

Profit Shifting (BEPS), assinada por 102 países⁴. Infelizmente, o Brasil não assinou esse tratado, embora seja parceiro-chave da OCDE desde 2007.

Não obstante, as Convenções para Evitar a Dupla Tributação assinadas pelo Brasil seguem o modelo da OCDE e preveem a instauração de “procedimento amigável” entre os países envolvidos, para resolver conflitos de interpretação. O procedimento amigável, que é uma espécie de transação, encontra-se disciplinado na Instrução Normativa 1.846/2018 da Receita Federal do Brasil.

Além da celeridade e da eficiência, a arbitragem tributária reduziria o alto custo de cobrança de créditos tributários (que alcançam 1,3% do PIB⁵). A nomeação de árbitros altamente qualificados pelas partes traz confiabilidade e legitimidade ao procedimento.

Atualmente, há previsão de métodos alternativos de resolução de disputas tributárias nos seguintes órgãos⁶:

Tabela 177 – Meios alternativos de solução de conflitos

Procuradorias		
Órgão	Há previsão?	Métodos alternativos previstos pelos órgãos
PGFN	Sim	Negócio jurídico processual Transação tributária
PGE/SE	Em implementação	Negócio jurídico processual Transação tributária
PGE/RJ	Sim*	Negócio jurídico processual
PGE/RR	Não	-
PG/DF	Sim	Negócio jurídico processual Conciliação
PGM/Maceió	Sim**	Negociação administrativa Conciliação judicial

Como veremos a seguir, o dogma da indisponibilidade do crédito tributário não afasta a possibilidade da arbitragem tributária. Ao contrário, a introdução de um procedimento arbitral para resolução de litígios tributários é necessária

4. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – OECD.
5. Exposição de motivos do PL 4.257/2019: “Os gastos para tentar vencer esse imenso volume de processos também são altíssimos. O Poder Judiciário custa cerca de 1,3% do PIB nacional, percentual bem mais alto do que o montante despendido por nações vizinhas como a Argentina e o Chile — que gastam 0,13% e 0,22%, respectivamente —, bem como por países desenvolvidos como os Estados Unidos e a Alemanha — 0,14% e 0,32%”.
6. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa – Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022. p. 284.

e estaria em conformidade com os princípios da praticabilidade, da certeza do direito e da transparência.

2 MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS

Nosso sistema jurídico é um produto da cultura, de processos políticos e sociais. As leis são introduzidas e legitimadas pelo procedimento⁷. Como produto de decisões políticas, o Direito está em constante evolução.

A maturidade dos sistemas jurídicos e a confiança dos cidadãos nas instituições democráticas têm como consequência inevitável o aumento de litígios judicializados. Quanto mais os cidadãos estão cientes de seus direitos e acreditam no Poder Judiciário, mais aumenta o número de disputas. E, como resultado, os Tribunais, assoberbados, tornam-se menos eficientes.

Nesse cenário, foi da maior importância a introdução de meios alternativos de soluções de controvérsias.

A arbitragem foi introduzida no Direito Privado pela Lei n. 9.307/1996 e tornou-se um método inovador e seguro de resolução de conflitos. Sua eficiência decorre de alguns fatores, como (i) a efetividade de suas decisões, que têm o mesmo valor que uma decisão proferida em âmbito judiciário⁸, (ii) a capacidade técnica, a imparcialidade, e a independência dos árbitros⁹.

Além de resolver disputas entre pessoas de Direito Privado, a arbitragem também é utilizada para solucionar disputas que envolvem a Administração Pública, direta e indireta, *in verbis*:

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

§ 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Importante destacar que a arbitragem prevista na Lei n. 9.307/1996 está restrita a controvérsias que tratam de “direitos patrimoniais disponíveis”.

7. LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília, DF: UnB, 1980. p. 1-8.

8. Lei n. 9.307/1996, art. 33.

9. Lei n. 9.307/1996, art. 13, § 6º.

Essa limitação tem como supostos fundamentos os princípios da “indisponibilidade do interesse público” e da “supremacia do interesse público”, ambos implícitos em nossa Constituição Federal.

A “indisponibilidade do crédito tributário” não está nos princípios fundamentais do Título I da Constituição Federal, nem nos princípios da Administração Pública arrolados no art. 37 da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional, recepcionado como norma geral de direito tributário, nos termos do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal¹⁰, admite a *alteração do crédito tributário*. Nesse sentido, o art. 141 do CTN é claro ao determinar que “o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei [...]”. Aliás, há projetos de lei complementar (dentre eles o PLP 17/2022) que pretendem incluir a arbitragem como causa suspensiva e extintiva do crédito tributário.

10. “EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, ‘b’, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, ‘b’, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento” (STF, RE 556.664, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJ 14.11.2008).

A Lei 6.830/1980, em seu art. 3º, prevê que a dívida ativa regularmente inscrita tem *presunção* de liquidez e certeza. Essa presunção, nos termos do parágrafo único, pode ser *ilidida por provas*.

Portanto, a “indisponibilidade do crédito tributário” é uma construção teórica, decorrente da aplicação do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os privados. Pressupõe-se que é de interesse do Estado cobrar tributos, em toda e qualquer circunstância, salvo quando há jurisprudência pacífica de Tribunais Superiores, nos termos do art. 2º, V, VII, e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n. 502/2016. Essa premissa merece ser revista, tendo em vista: (i) o colossal volume do contencioso brasileiro, que atinge 75% do PIB; (ii) o tempo que é necessário para a conclusão de processos tributários; e (iii) o custo de cobrança dos créditos tributários.

Nesse ponto, vale avaliar o alcance do princípio da “indisponibilidade do interesse público”, assim como indagar se a “supremacia do interesse público” seria um impedimento à arbitragem em matéria tributária.

Se os princípios da “indisponibilidade” e da “supremacia” dos interesses públicos poderiam ser obstáculos à arbitragem tributária, de outro lado, temos a certeza do direito, a praticabilidade e até mesmo a eficiência administrativa como defesa dos meios alternativos de solução de controvérsias.

A interpretação de princípios, como sabemos, deve levar em conta: (i) os conceitos jurídicos envolvidos; (ii) o sopesamento¹¹, mediante as técnicas de razoabilidade e proporcionalidade, como faremos a seguir.

3 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O conceito de crédito tributário é o objeto da obrigação tributária identificada no consequente da regra-matriz de incidência. É o direito que o poder público tem ao tributo, aquela prestação pecuniária compulsória, em moeda, prevista em lei, cobrada por atividade plenamente vinculada e que não se confunde com a sanção por ato ilícito, como prevê o art. 3º do Código Tributário Nacional.

A própria definição de tributo do CTN já pressupõe sua cobrança de modo válido: (i) instituído por lei e (ii) exigido por atividade administrativa plenamente vinculada.

11. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 117 e ss.

Nesse ponto, a semântica é relevante. Tributo cobrado por lei inconstitucional pode ser considerado “crédito tributário”? Tributo pago indevidamente ou a maior é “crédito tributário”?

Parece-nos que não. O crédito tributário deve ser interpretado de modo sistemático, em conformidade com o art. 3º do CTN, com as disposições do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 e seguintes da Constituição Federal).

O crédito tributário é subespécie do gênero de receitas públicas. Tributos são “receitas derivadas”, assim qualificadas por serem provenientes de patrimônio alheio, e não provenientes do uso de bens ou recursos próprios, ditas “receitas originárias”. As últimas são aquelas obtidas com a exploração do seu patrimônio, como os preços públicos, os ingressos decorrentes da intervenção do Estado na economia (art. 173 da CF), de monopólios (art. 177 da CF) ou da prestação de serviço público, como concessionários ou permissionários (art. 175 da CF).

Para os fins orçamentários, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, dá um índice da organização das receitas no seu art. 11, que faz a distinção entre “categorias econômicas”, “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”.

Com a classificação de “Receitas Correntes”, temos as receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições), as patrimoniais (Receitas Imobiliárias, Receitas de Valores Mobiliários, Participações e Dividendos e outras Receitas Patrimoniais), as receitas industriais (Receita de Serviços Industriais e outras Receitas Industriais), as transferências correntes e as receitas diversas (Multas, Cobrança da Dívida Ativa e outras), provenientes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em “Despesas Correntes”.

Como “Receitas de Capital” (Operações de Crédito, Alienação de Bens Móveis e Imóveis, Amortização de Empréstimos Concedidos, Transferências de Capital e outras Receitas de Capital) estão, assim, aquelas da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos, recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em “Despesas de Capital” e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

A definição de “crédito tributário” alcança as obrigações tributárias instituídas em conformidade com os direitos e garantias fundamentais do Sistema Tributário. Assim sendo, créditos tributários quando constituídos em conformidade com a legalidade, deverão ser reconhecidos no orçamento ou convertidos

em “dívida ativa”. E, de outro lado, os créditos originados por tributos julgados inconstitucionais ou ilegais *não são créditos tributários legítimos*.

Nesse sentido, a Lei n. 4.320/1964 estabelece que os créditos tributários decorrentes de lei e seus respectivos acréscimos, devem ser inscritos na Dívida Ativa, *in verbis*:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º – Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º – Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

O art. 52 da Lei n. 4.320/1964 estabelece o pressuposto para o lançamento de créditos no orçamento da Administração Pública:

Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Como se vê, a Lei n. 4.320/1964, que veicula normas gerais de direito financeiro, determina que devem ser incluídos no orçamento os créditos que estejam previstos em lei, regulamento ou contrato. Sem tal previsão, não há direito de crédito com formação válida, a partir do ordenamento jurídico.

Delimitamos, portanto, o conceito de crédito tributário como: (i) a prestação pecuniária de acordo com o art. 3º do CTN; (ii) estabelecido por lei presumidamente válida.

4 SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

É princípio do direito administrativo a prevalência do interesse público sobre o privado. Esse princípio, assim como outros em nosso sistema jurídico, é um vetor axiológico, aplicado para determinada finalidade.

A supremacia do interesse público tem o objetivo evidente de proteger os interesses coletivos. Mas, quais interesses seriam esses? Nem mesmo o ilustre Professor Celso Antônio Bandeira de Mello conseguiu definir com precisão o conceito de “interesse público”:

É que, na verdade, o interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da Sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto se abrindo também o depósito intertemporal destes mesmos interesses, vale dizer, já agora, encarados eles em sua continuidade histórica, tendo em vista a sucessividade das gerações de seus nacionais¹².

Parece-nos que são interesses públicos aqueles assim apontados no texto constitucional:

- (i) os princípios fundamentais dos arts. 1º a 4º da CF;
- (ii) os direitos individuais e coletivos do art. 5º da CF;
- (iii) os direitos sociais do art. 6º da CF;
- (iv) os bens da União (art. 20 da CF) e aqueles de domínio público;
- (v) o patrimônio da Administração Pública utilizado na prestação de serviços públicos de competência da União, dos Estados e dos Municípios; e
- (vi) os bens utilizados para as atividades econômicas exercidas na forma dos arts. 170 e seguintes.

Não são todos os interesses da Administração que são públicos, nem todas as receitas públicas são indisponíveis. Para diferenciá-los, usamos como critério a vinculação com os interesses públicos protegidos pela Constituição Federal.

Créditos tributários que estão direta e imediatamente destinados ao financiamento de questões de interesse público são considerados indisponíveis, en-

12. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 60-61.

quanto aqueles que custeiam a Administração Pública em geral poderiam ser solucionados por métodos alternativos de soluções de controvérsias, a exemplo das receitas públicas mencionadas no art. 151 da Lei 14.133/2021¹³.

Oportuno, aqui, rever a classificação dos tributos. Os impostos, como sabemos, são destinados para custeio de atividades gerais do Estado, enquanto as taxas e contribuições têm vinculações específicas. As taxas custeiam os serviços públicos e as contribuições financiam (i) a seguridade social, (ii) áreas que demandam intervenção no domínio econômico, (iii) os interesses de categorias econômicas e profissionais, e (iv) o serviço de iluminação pública.

Receitas com destinações específicas, assim indicadas pela Constituição Federal e que representam os interesses públicos acima arrolados, são *indisponíveis*. Tais receitas de taxas e contribuições, que custeiam a seguridade social ou os serviços públicos, são imprescindíveis para a dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, receitas de contribuições de intervenção no domínio econômico, ou de contribuições de interesse de categorias econômicas e profissionais não estão vinculadas a nenhum interesse público. Tampouco estão as receitas de impostos. Essas, a nosso ver, constituem-se *créditos tributários disponíveis*.

Assim sendo, (i) taxas e contribuições para seguridade social são créditos tributários indisponíveis e (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias econômicas e profissionais e impostos são créditos tributários disponíveis.

Em relação aos créditos tributários disponíveis, o administrador público pode transigir ou utilizar métodos alternativos de solução de controvérsias, agindo sempre pautado pelos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37 da CF).

E, mesmo em relação aos créditos tributários que se referem a taxas e contribuições – os quais seriam preliminarmente indisponíveis –, é importante ponderar: (i) a constitucionalidade e a legalidade da cobrança; (ii) se o custo de cobrança justifica que o processo executivo se prolongue no tempo.

13. “Art. 151. Nas contratações regidas por esta Lei, poderão ser utilizados meios alternativos de prevenção e resolução de controvérsias, notadamente a conciliação, a mediação, o comitê de resolução de disputas e a arbitragem.

Parágrafo único. Será aplicado o disposto no *caput* deste artigo às controvérsias relacionadas a direitos patrimoniais disponíveis, como as questões relacionadas ao restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, ao inadimplemento de obrigações contratuais por quaisquer das partes e ao cálculo de indenizações.”

Deve-se ponderar se a cobrança de créditos tributários na esfera judicial é justificada à luz do princípio da proporcionalidade. A aplicação concreta do princípio da proporcionalidade demanda a avaliação de três critérios: (i) a adequação da medida, que deve ser capaz de gerar o efeito pretendido; (ii) a necessidade, em comparação a outras vias; (iii) a proporcionalidade em sentido estrito, que demanda avaliar o potencial dado ao “interesse público” que teríamos pela adoção da arbitragem tributária¹⁴.

Parece-nos que a eficiência, a praticabilidade e a segurança jurídica, que podem ser proporcionadas pela arbitragem tributária, seriam vantagens suficientes para justificar a utilização desse método alternativo de solução de controvérsias para todos os créditos tributários.

Some-se a isso a própria característica da competência tributária, que é facultativa. Salvo casos em que a uniformidade da tributação está em jogo¹⁵, a Constituição Federal permite, mas não obriga, a instituição de tributos, assim como admite a renúncia de receitas¹⁶.

A arbitragem tributária preventiva – antes do lançamento, para solucionar conflitos de competência e divergências na interpretação da legislação tributária – seria um instrumento ágil e eficaz, que não implicaria renúncia de receitas tributárias. Ao contrário, viabilizaria a rápida recuperação de créditos tributários em comparação com os processos em curso perante o Poder Judiciário.

Portanto, não se justifica o dogma da “indisponibilidade dos interesses públicos” como obstáculo para a adoção de métodos alternativos de solução de controvérsias.

14. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 161; ALEXY, Robert. Direitos fundamentais, ponderação e racionalidade. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, n. 24, p. 340 e ss., 2005; ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 236, p. 377-378, 2004; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 42, 2002.

15. Exemplo disso é a exigência de alíquota mínima para o ISS e a necessidade de convênio para o ICMS.

16. CF: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...]”

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

5 O PANORAMA DO CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Dentre os temas que poderiam ser resolvidos por métodos alternativos, destacamos: (i) o contencioso judicial referente à compensação tributária; (ii) as divergências na interpretação da legislação tributária; (iii) os conflitos de competência de natureza federativa; (iv) multas e encargos legais; e (v) questões fáticas que demandam a análise de provas periciais técnicas, oitiva de testemunhas, revisão de cálculos, inspeções *in loco*, coleta de amostras e outros.

Em relação às *compensações de créditos tributários*, uma das conclusões do referido relatório foi que “[...] há indícios de que o volume de valores envolvidos em discussão de compensação é bastante representativo [...]”¹⁷. No passado, as discussões em relação à compensação de créditos envolviam índices de atualização monetária; além disso, há limitações temporais e materiais para a compensação de créditos tributários. Esses aspectos não dizem respeito ao crédito tributário propriamente dito e poderiam ser dirimidos por transação ou arbitragem em matéria tributária.

A *divergência na interpretação de leis tributárias* também é outro aspecto que poderia ser resolvido de modo eficiente por transação ou arbitragem em matéria tributária; um método alternativo de solução de controvérsias, com decisão vinculante para ambas as partes. Alemanha, Austrália, Estados Unidos, Índia, México e Portugal admitem que as partes cheguem a acordos em relação ao cumprimento da obrigação tributária.

O estudo *Desafios do contencioso tributário brasileiro*, elaborado pela E&Y, a pedido do ETCO¹⁸, apontou os seguintes métodos para solução de disputas tributárias:

- PORTUGAL – Arbitragem logo após o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM);
- MÉXICO – Negociação na fiscalização/Acordo Conclusivo;
- AUSTRÁLIA – Revisão independente das Autoridades Fiscais após decisão com as conclusões da Fiscalização (*Disput Assist*) a partir do Recurso Admi-

17. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa – Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022. p. 291

18. *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. Disponível em: <https://www.etc.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

nistrativo *Australian Taxation Office's Review*. Há, ainda, meios alternativos de solução de conflitos na fase administrativa: *Mediação, Case Appraisal, Conciliation, Conferencing e Neutral Evaluation*;

- ESTADOS UNIDOS – Possibilidade de acordo durante a fiscalização (ex.: *Fast track settlement, Fast track mediation, Early referral* formalizado com o *closing agreement*). Possibilidade de acordo após o Auto de Infração e Imposição de Multa (*Appeals Conference, Mediação e Arbitragem*);
- ÍNDIA – *Income Tax Settlement Commission*, que é um meio alternativo de solução de conflitos para casos complexos, sendo um recurso válido apenas antes do ato administrativo da Autoridade Fiscal (AO);
- ALEMANHA – Possibilidade de acordos informais durante a fiscalização.

A adoção de mediação, arbitragem ou transação para resolver conflitos de interpretação da legislação tributária antes ou até mesmo depois da lavratura do auto de infração não seria prejudicial aos interesses públicos, nem à recuperação do crédito tributário. Ao contrário, em uma disputa sobre os aspectos materiais da obrigação tributária, a solução por mediação ou arbitragem tornará a recuperação do crédito tributário mais rápida, eficaz e econômica para a Fazenda Pública.

Os conflitos de competência tributária seriam outra matéria que poderia ser solucionada de modo eficaz por mediação ou arbitragem. A esse respeito, *Diagnóstico do contencioso judicial tributário*¹⁹ concluiu que há 8.014 processos cadastrados com o assunto “competência tributária”. Embora esse número seja pequeno, é possível que muitos processos que tratem efetivamente de conflitos de competência não tenham indicado esse assunto em sua classificação. A inclusão do assunto no sistema, muitas vezes, não é necessária. Um mandado de segurança que tenha como objetivo afastar a cobrança de ISS no Município de São Paulo, pelo argumento de que os serviços são prestados em outro Município, efetivamente envolve conflito de competência, mas pode estar cadastrado apenas com a indicação do imposto em discussão. A mediação com a participação dos Municípios, Estados e do contribuinte envolvido seria uma alternativa bastante eficiente e não afetaria o crédito tributário.

19. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa* – Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022.

As multas e os encargos legais são outros aspectos que poderiam ser solucionados de modo definitivo e eficiente por métodos alternativos de solução de controvérsias. Sabemos que as multas impostas pela Receita Federal do Brasil são de 75% a 150%; além disso, há inúmeras sanções por descumprimento de deveres instrumentais. Muitas vezes essas multas se sobrepõem, assim como a cobrança de juros. E, muitas vezes, a imputação da multa é consequência da qualificação dos atos do contribuinte como “dolo, fraude ou simulação”, conceitos que dependem do exame de provas.

Por último, há questões que envolvem o exame profundo de *aspectos fáticos* e pressupõem conhecimentos técnicos específicos e poderiam ser solucionadas de modo rápido e adequado por mediação ou arbitragem. Disputas sobre classificação aduaneira de mercadorias, sobre o conceito de insumos para apuração do crédito do PIS e da Cofins não cumulativos, sobre a dedutibilidade de despesas do lucro real e outras assemelhadas exigem uma análise casuística. Para a solução dessas controvérsias, são necessárias produção de provas técnicas, revisão de cálculos, oitiva de testemunhas, inspeções *in loco* e outras evidências. A mediação ou arbitragem poderia facilitar a instrução probatória e permitiria a resolução por técnicos com a formação especializada.

É importante lembrar que os Juízes e Desembargadores membros do Poder Judiciário Estadual e Federal julgam uma ampla gama de matérias e não precisam ter uma formação acadêmica específica em Direito Tributário, como apontou o precitado relatório do CNJ²⁰:

Tribunal	Especialistas, Mestres e Doutores(as)
TJAM	3
TJRR	0
TJPA	5
TJDFT	1
TJMT	3
TJSE	1
TJMG	17
TRF2	1
TRF3	29
TRF4	23

20. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa* – Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022. p. 190.

Portanto, é de se reconhecer a relevância de métodos alternativos de solução de controvérsias, especificamente em disputas relacionadas aos cinco temas acima mencionados (compensação, interpretação prévia, conflitos de competência, imposição de sanções e aspectos fáticos). Nessas circunstâncias, a especialização de técnicos, mediadores e árbitros pode conduzir a soluções mais céleres e adaptadas à realidade.

6 REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. Direitos fundamentais, ponderação e racionalidade. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, n. 24, 2005.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 236, 2004.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa – Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022.
- EY. *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. São Paulo: ETCO, 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/> Acesso em: 30 jan. 2024.
- LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília, DF: UnB, 1980.
- MESSIAS, Lorreine Silva et al. *Contencioso tributário no Brasil*: relatório 2020: ano referência 2019. São Paulo: Insper, Núcleo de Tributação, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.
- SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, 2002.

