



## **Volney Zamenhof de Oliveira Silva**

*Os meios adequados de solução de conflitos no sistema tributário brasileiro:  
Abordagem sobre a possibilidade e o momento da aplicação do instituto da  
arbitragem nas relações jurídicas que envolvem o fisco brasileiro*

DOI: [https://doi.org/10.21788/issn.2183-5705\(24\)2019.ic-05](https://doi.org/10.21788/issn.2183-5705(24)2019.ic-05)

# Secção I

## Investigação Científica\*

---

\* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

**Os meios adequados de solução de conflitos no sistema tributário brasileiro: Abordagem sobre a possibilidade e o momento da aplicação do instituto da arbitragem nas relações jurídicas que envolvem o fisco brasileiro<sup>1</sup>**

**The adequate means of conflict resolution in the Brazilian tax system: An approach to the possibility and timing of the application of the arbitration institute in the legal relations involving the Brazilian Tax Administration**

**Volney Zamenhof de Oliveira SILVA<sup>2</sup>**

**RESUMO:** O Brasil possui um acervo considerável de processos judiciais. Aproximadamente um terço deles têm como objeto questões relativas à cobrança de tributos. Normalmente, antes do seu surgimento são instaurados milhares de processos administrativos que envolvem aquela questão. Este fato faz com que os estudiosos procurem meios mais eficientes para solucionar os conflitos nas duas vias. A arbitragem, que corresponde a um dos meios adequados à solução dos conflitos, tem sido citada como o melhor e mais eficiente mecanismo, bastando, para tanto, que haja norma jurídica que regule a sua utilização na ordem tributária. O objetivo deste trabalho é indicar meios que possibilitem a sua utilização independente da existência de norma geral em matéria tributária, tal como previsto na atual Constituição Federal do Brasil.

**PALAVRAS-CHAVE:** Arbitragem; meios adequados de solução de conflitos; arbitragem em matéria tributária.

---

<sup>1</sup> Trabalho apresentado por ocasião do I Encontro de Investigadores Lusófonos, ocorrido no dia 11 de junho de 2018, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração – ISCAL, em Lisboa – Portugal.

<sup>2</sup> Mestre e Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor e Coordenador do Curso de Direito da Universidade São Francisco (USF), Campus Bragança Paulista - São Paulo - Brasil. Conciliador, Mediador e Árbitro. <http://lattes.cnpq.br/0788220723379097>. [profvolney@gmail.com](mailto:profvolney@gmail.com) e [volney.silva@usf.edu.br](mailto:volney.silva@usf.edu.br).

**ABSTRACT:** Brazil has a large number of lawsuits. Approximately one-third of them are concerned with tax collection issues. Normally, thousands of administrative processes involving this matter are established prior to their question. This fact makes scholars look for more efficient means to solve the two-way conflicts. Arbitration, which corresponds to one of the means suitable to the resolution of conflicts, has been cited as the best and most efficient mechanism, and therefore, there is a legal rule to regulate its use in the tax order. The purpose of this paper is to indicate means that allow its independent use of the existence of a general rule on tax matters, as foreseen in the current Federal Constitution of Brazil.

**KEYWORDS:** Arbitration; adequate means of conflict resolution; arbitration in tax matters.

## **Introdução**

Desde os primórdios que os seres humanos se deparam com conflitos. Aliás isto é inerente à pessoa, pois ninguém passa ileso pela vida, ou seja, sem se defrontar com questões que envolvam confrontos nas relações intersubjetivas.

Na maioria das vezes, ocorrem entre particulares, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

Mas, por vezes os indivíduos se envolvem em questões, de natureza obrigacional, que têm como parte oposta o Estado.

Mais que isto!

Em vários momentos o seu opositor é exatamente o Fisco, tido como sujeito ativo que, em regra, sempre objetiva receber valores oriundos de supostas relações jurídico-tributárias total ou parcialmente descumpridas pelos sujeitos passivos.

O objetivo do presente trabalho é analisar a possibilidade jurídica dos sujeitos envolvidos em conflitos, que tratem de cobranças de tributos previstos no sistema tributário brasileiro, optarem pela utilização do instituto da arbitragem como meio adequado para a solução dos conflitos, independente da possibilidade de se lançar mão, como última alternativa, da via judicial, tão bem garantida pelo inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à

Concluindo-se pela possibilidade, pretende-se apontar os parâmetros necessários e disponíveis na ordem normativa à Administração Tributária. No entanto, não havendo possibilidade, serão indicados os meios jurídicos viáveis para a implementação da arbitragem no âmbito tributário.

## I - Justificativas de cunho constitucional e infraconstitucional

É sabido que a vigente Constituição é pródiga com relação a quantidade de normas regras e principiológicas que tratam da tributação.

Estabeleceu privilégios extremamente favoráveis à União em detrimento dos demais entes federados, o que, aos olhos mais exigentes, caracteriza inadequado protecionismo sob o prisma da autonomia político-administrativa em matéria tributária<sup>4</sup>.

A título ilustrativo, em matéria de competência para legislar sobre impostos (espécie tributária), observa-se que a Lei Maior elencou-os nos seguintes dispositivos: impostos da União (art. 153 e 154, II); impostos estaduais e distrital (art. 155) e impostos municipais (art. 156).

A inadequação pode ser flagrada pela simples leitura do artigo 154 da Carta, que prevê:

*Art. 154. A União poderá instituir:*

*I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.*

Resta claro que o legislador constituinte originário optou por elaborar uma Carta extremamente protecionista e voltada para solucionar questões estatais de cunho financeiro, como ocorre com as fontes de receitas, dentre elas a tributária. Mas, apesar disto, nota-se que, em nenhum outro momento, autorizou aos demais entes federados a possibilidade de exercerem, com tanta flexibilidade, qualquer atividade legislativa tributária, fato que deixou

---

igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

<sup>4</sup> Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

transparecer a preocupação em proteger nitidamente os cofres federais, especialmente possibilitando a obtenção de receitas tributárias.

Considerando que a principal espécie tributária é o imposto e que a União tem a competência para instituir e/ou modificar oito impostos<sup>5</sup>, enquanto que cada um dos Estados<sup>6</sup> e dos Municípios<sup>7</sup> e o Distrito Federal<sup>8</sup> só podem legislar sobre três impostos, naturalmente que se evidencia o citado privilégio exagerado em prol daquele ente federado, mesmo sabendo que as grandes demandas sociais, que envolvem alto custo, estão fundamentalmente centralizadas nos Municípios, local aonde originariamente os cidadãos residem.

O fato é que, ao mitigar a atuação legislativa tributária dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal, a União tende a, por um lado, criar mais fontes de receitas, sejam elas através da instituição ou modificação de tributos, e, por outro, ampliar de forma desmedida as suas despesas sem atender satisfatoriamente aos anseios da sociedade.

Com base nestes argumentos percebe-se que a Constituição avocou para si não apenas a responsabilidade de inaugurar o sistema tributário<sup>9</sup>, mas também resolveu tratar minuciosamente alguns pontos, tal como aqueles que dizem respeito a competência para instituir ou modificar impostos, principal espécie e fonte de recursos tributários dos entes federados que não obriga o sujeito ativo a oferecer contraprestação direta e divisível ao sujeito passivo<sup>10</sup>.

Pois bem, mas se por um lado a Constituição estipulou o arquétipo tributário, aplicável a todas as espécies, por outro, atribuiu a cada um dos entes federados a competência legislativa e material para desenharem cada uma das figuras tributárias.

Por outro viés, em termos normativo-estruturais, estabeleceu que a ordem jurídico-tributária deve ser composta por quatro níveis hierárquicos, quais sejam: a) constitucional; b) normas gerais, cuja competência legislativa

---

<sup>5</sup> Art. 153, incisos I/VII e Art. 154, inciso II CF

<sup>6</sup> Art. 155, incisos I/III CF

<sup>7</sup> Art. 156, incisos I/III CF

<sup>8</sup> Art. 155, incisos I/III CF

<sup>9</sup> Título VI, Capítulo I, seções I a VI (artigos 145 ao 162)

<sup>10</sup> Art. 16 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional): Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

tributária é da União<sup>11</sup>; c) normas instituidoras e/ou modificadoras de tributos, e d) atos normativos, de cunho administrativo e não legislado, como ocorre com as instruções ministeriais, portarias e decretos.

Mas, muito embora a Constituição seja extremamente detalhista no trato das questões tributárias, em momento algum tratou, de forma objetiva, sobre a possibilidade das pessoas, públicas ou privadas, resolverem seus conflitos através de outros meios que não sejam os tradicionais processos administrativos, regulados internamente por cada um dos órgãos componentes da própria Administração Pública, e os processos judiciais.

Pois bem, mas será que este fato inviabiliza a utilização de outros meios para solucionar conflitos?

Preliminarmente, faz-se necessário lembrar que existem diversas técnicas interpretativas das normas jurídicas e, além disso, as normas são, em regra, elaboradas com o propósito de se tornarem perenes.

No que diz respeito às normas contidas no Texto Constitucional esta constatação é mais evidente, pois que não se elabora uma norma deste nível com a intenção de alterá-la constantemente e muito menos com a pretensão de prever detalhadamente todas as questões sociais futuras, sendo este um dos principais motivos pelos quais os legisladores constituintes originários tentam elaborar normas mais abstratas e, por vezes, programáticas.

É crível que este esforço ainda não é suficiente para sanar as obscuridades pois o Estado evolui e, ao longo da vigência da Carta, naturalmente as interpretações se moldam à modernidade, pois os fatos e os valores inerentes aos intérpretes que, ao final, aplicam-nas, acabam por influenciar no resultado de suas tarefas. Portanto, aquele esforço tende, na medida do possível, adaptar as normas às novas exigências sociais.

Neste passo pode-se admitir as mutações constitucionais e infraconstitucionais como fenômenos propícios para se interpretar normas que,

---

<sup>11</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico

§ 1. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais

ao mesmo tempo, atendam às balizas jurídicas especialmente quanto aos atuais anseios da sociedade e do Estado sem, contudo, ocorrer a modificação formal dos textos jurídicos.

É por esta razão que, em alguns momentos, flagram-se alterações no posicionamento do Poder Judiciário, especialmente do Supremo Tribunal Federal (STF) que, em síntese, é o guardião da Constituição.

Em segundo lugar e de forma mais pragmática, ao se analisar de forma acurada o inciso XXXV do artigo 5º da Constituição, conclui-se que não se pode excluir a hipótese de utilização de outros meios, tão adequados quanto o judicial, para dirimir litígios.

A rigor, o legislador, ao estabelecer a inafastabilidade do Poder Judiciário para apreciar lesão ou ameaça a direito, não pretendeu submeter todos os conflitos ao crivo do Judiciário, mas tão somente apreciar aqueles em que, em última instância, a sociedade e/ou o Estado não conseguissem resolvê-los por outras vias.

## **II - A Constituição Federal e a Lei de Arbitragem**

O fato é que, tanto o ordenamento jurídico brasileiro quanto o próprio guardião da Constituição<sup>12</sup> permitem a utilização dos cinco meios adequados à solução

---

<sup>12</sup> SE 5206 AgR/EP – ESPANHA. AG.REG.NA SENTENÇA ESTRANGEIRA. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 12/12/2001. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 30-04-2004. EMENTA: 1.Sentença estrangeira: laudo arbitral que dirimiu conflito entre duas sociedades comerciais sobre direitos inquestionavelmente disponíveis - a existência e o montante de créditos a título de comissão por representação comercial de empresa brasileira no exterior: compromisso firmado pela requerida que, neste processo, presta anuência ao pedido de homologação: ausência de chancela, na origem, de autoridade judiciária ou órgão público equivalente: homologação negada pelo Presidente do STF, nos termos da jurisprudência da Corte, então dominante: agravo regimental a que se dá provimento, por unanimidade, tendo em vista a edição posterior da L. 9.307, de 23.9.96, que dispõe sobre a arbitragem, para que, homologado o laudo, valha no Brasil como título executivo judicial. 2. Laudo arbitral: homologação: Lei da Arbitragem: controle incidental de constitucionalidade e o papel do STF. A constitucionalidade da primeira das inovações da Lei da Arbitragem - a possibilidade de execução específica de compromisso arbitral - não constitui, na espécie, questão prejudicial da homologação do laudo estrangeiro; a essa interessa apenas, como premissa, a extinção, no direito interno, da homologação judicial do laudo (arts. 18 e 31), e sua conseqüente dispensa, na origem, como requisito de reconhecimento, no Brasil, de sentença arbitral estrangeira (art. 35). A completa assimilação, no direito interno, da decisão arbitral à decisão judicial, pela nova Lei de Arbitragem, já bastaria, a rigor, para autorizar a homologação, no Brasil, do laudo arbitral estrangeiro, independentemente de sua prévia homologação pela Justiça do país de origem. Ainda que não seja essencial à solução do caso concreto, não pode o Tribunal - dado o seu papel de "guarda da Constituição" - se furtar a enfrentar o



dos conflitos<sup>13</sup> sendo que o que interessa no instante, para efeito de provocação do debate, é a arbitragem, ou seja, um dos meios dois heterônomos<sup>14</sup> de solução de conflitos, devidamente regulado pela Lei 9.307/96 – alterado pela Lei 13.129/2015 -, que, por seu turno, apresenta alguns requisitos para a utilização, quais sejam: a capacidade do agente, inclusive para contratar, e que o objeto trate de direitos patrimoniais disponíveis<sup>15</sup>.

Antes, importa lembrar que a Carta Magna foi promulgada em 1988 e que a legislação instauradora do instituto foi expedida em 1996. Portanto, oito anos após a instauração da atual ordem constitucional, fato que justifica os argumentos abaixo.

Assim, sob a ótica da legislação brasileira, a arbitragem é um novo instituto e, por este motivo, requer estudos, inclusive pautado em experiências, para que se possa viabilizá-lo com mais efetividade, notadamente pela Administração Pública, incluindo aí a vertente tributária.

O certo é que não se pode olvidar ou mesmo deixar de utilizá-lo ante as dificuldades normativas que eventualmente se apresentam quando do surgimento de um novo instituto no mundo jurídico.

---

problema de constitucionalidade suscitado incidentalmente (v.g. MS 20.505, Néri). 3. Lei de Arbitragem (L. 9.307/96): constitucionalidade, em tese, do juízo arbitral; discussão incidental da constitucionalidade de vários dos tópicos da nova lei, especialmente acerca da compatibilidade, ou não, entre a execução judicial específica para a solução de futuros conflitos da cláusula compromissória e a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV). Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da CF. Votos vencidos, em parte - incluído o do relator - que entendiam inconstitucionais a cláusula compromissória - dada a indeterminação de seu objeto - e a possibilidade de a outra parte, havendo resistência quanto à instituição da arbitragem, recorrer ao Poder Judiciário para compelir a parte recalcitrante a firmar o compromisso, e, conseqüentemente, declaravam a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 9.307/96 (art. 6º, parág. único; 7º e seus parágrafos e, no art. 41, das novas redações atribuídas ao art. 267, VII e art. 301, inciso IX do C. Pr. Civil; e art. 42), por violação da garantia da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário. Constitucionalidade - aí por decisão unânime, dos dispositivos da Lei de Arbitragem que prescrevem a irrecorribilidade (art. 18) e os efeitos de decisão judiciária da sentença arbitral (art. 31).

<sup>13</sup> Negociação, conciliação, mediação, arbitragem e judicialização.

<sup>14</sup> Meios autônomos são aqueles em que as próprias partes conseguem solucionar seus conflitos, ainda que assistidos por conciliadores ou mediadores, enquanto que os meios heterônomos são aqueles em que uma terceira pessoa ingressa no conflito para decidir, tal como ocorre com o Árbitro e com o Estado-Juiz.

<sup>15</sup> Art. 1º da Lei 9.307/96.

É importante ainda ressaltar que o instituto da arbitragem<sup>16</sup> não pode ser confundido com outras figuras jurídicas, tais como a conciliação, a mediação, a transação, a anistia ou mesmo a remissão.

As três primeiras admitem verdadeiras negociações, ao passo que as duas últimas necessariamente derivam de normas que estabelecem parâmetros benéficos e favoráveis aos contribuintes através dos privilégios que envolvem descontos de penalidades ou perdão de dívidas tributárias.

O mesmo não se pode afirmar em relação a arbitragem, pois, neste caso, não se almeja negociar, reduzir ou perdoar o crédito tributário. A finalidade é estabelecer a solução de um conflito, através de uma decisão de caráter técnico e impositivo com força de título executivo.

### **III - A Administração Pública e a arbitragem**

A propósito, e como mencionado anteriormente, o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei 9.307/96<sup>17</sup>, permite que a Administração Pública, direta e indireta, utilize o instituto visando dirimir seus conflitos. Para tanto, é necessário que as pessoas envolvidas sejam capazes de contratar e que o objeto diga respeito a direitos patrimoniais disponíveis.

Com relação ao requisito da capacidade inexistem dúvidas, uma vez que apenas os agentes públicos (políticos, celetistas ou estatutários) que recebem a incumbência para gerir órgãos, entidades ou entes públicos, é que detêm o poder decisório e, nesta medida, podem fazer uso da arbitragem.

Sem dúvida, os bens públicos são, em princípio, considerados como indisponíveis. Mas, é importante lembrar que, por exemplo, a Administração Pública realiza contratações oriundas de licitações públicas, cujo aspecto econômico é bem marcante.

---

<sup>16</sup> O Prof. Francisco José Cahali, no *Curso de Arbitragem, mediação, conciliação e Resolução CNJ 125/2010*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 117, esclarece: "... aponta-se como vantagem na arbitragem o cumprimento espontâneo das decisões. No pressuposto de que os interessados elegeram o julgador por vontade própria, pela confiança e considerando ser ele conhecedor da matéria, a experiência demonstra que as partes respeitam a sentença arbitram, e a ela se submetem voluntariamente. Em outras palavras, as partes estão comprometidas em aceitar como imperativo a sentença arbitral por eles encomendada."

<sup>17</sup> Lei 13.129/2015.

Os contratos administrativos de concessão de rodovias necessariamente contêm cláusulas do equilíbrio econômico-financeiro, que por sua vez não podem ser aplicadas de forma unilateral.

Veja, ainda em sede de ilustração, o que ocorre em uma desapropriação. A decisão que culmina com a expropriação de um bem corresponde a um ato administrativo de império que, portanto, não pode ser objeto de arbitragem pois trata-se de decisão emanada exclusivamente pela Administração Pública.

Por outro lado, entende-se que o valor a ser pago ao expropriado tem natureza de ato de gestão, e, portanto, pode ser objeto da via arbitral, bastando, para tanto, que, no ato expropriatório, conste a cláusula arbitral.

O mesmo ocorre com relação a constituição de um crédito (ato de império) e da quantificação dos valores (ato de gestão), incluindo aquilo que se denomina crédito tributário e outros valores decorrentes, por exemplo, do descumprimento do prazo para o recolhimento do tributo.

#### **IV – A arbitragem nas relações jurídicas que envolvem o Fisco brasileiro: possibilidade jurídica e momento da aplicação**

Pois bem, a discussão fica ainda mais complexa quando se resolve analisar a possibilidade de uso da arbitragem na órbita do sistema tributário<sup>18</sup>.

Várias são as razões apontadas para se discutir o uso da arbitragem para dirimir conflitos desta natureza. Seguem algumas:

- 1) Como visto, o sistema tributário brasileiro foi dimensionado de tal forma que, na medida do possível, as normas gerais<sup>19</sup>, ou seja, aquelas expedidas pela União, utilizando como instrumento legislativo as leis complementares<sup>20</sup>,

---

<sup>18</sup> Ao tratar da possibilidade de utilização da arbitragem em matéria tributária o Prof. Francisco Nicolau Domingos, em sua obra intitulada *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: Novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Editora Núria Fabris, 2016, p. 451, defende: “Resulta então que, são três as notas essenciais do conceito de arbitragem tributária: i) a resolução da controvérsia de acordo com o sistema normativo vigente; ii) a natureza voluntária da opção pelo meio de resolução de litígios e iii) o carácter definitivo da decisão arbitral.”

<sup>19</sup> Art. 24, inciso I e §§ CF.

<sup>20</sup> Art. 146, incisos I, II e III CF.

servam de parâmetro aos sub ordenamentos tributários, quais sejam, o federal, os estaduais, o distrital e os municipais.

No entanto, a elaboração de norma é algo facultativo, cabendo ao legislador decidir o momento em que aquela atividade deve ser desempenhada.

Para suprir a inexistência de norma geral, a Constituição Federal permitiu aos entes federados legislarem plenamente<sup>21</sup>, até o momento em que ingresse, no mundo jurídico, os balizamentos oriundos de normas gerais, fato que provoca a suspensão da eficácia<sup>22</sup>, naquilo que lhe for contrário, das normas até então existentes.

Sob esta ótica, é possível admitir que, para se fazer uso da arbitragem em matéria tributária, não há necessidade dos entes federados aguardarem a expedição de norma geral, basta expedirem suas respectivas normas;

2) Outros argumentos que necessariamente devem ser enfrentados são: a competência tributária prevista no Texto; a obrigação tributária e o crédito tributário insertos no Código Tributário Nacional e, por último, a flexibilidade dos entes para abordarem os temas relativos à obrigação e ao crédito.

2.a) Muito embora a Lei Maior tenha tratado minuciosamente dos temas relativos ao sistema tributário, percebe-se que apenas estipulou os princípios e as competências, deixando ao encargo das normas gerais, p. ex. os artigos 113 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN), e das normas instituidoras, respectivamente as tarefas relativas aos parâmetros genéricos e aos detalhes relativos a criação de cada uma das subespécies, principalmente através da indicação dos elementos constitutivos.

É nítida a distinção entre conceder a competência, matéria afeta a órbita da Constituição Federal, e o seu exercício, restrito ao ente tributante. Aquela diz respeito tão somente a aptidão para legislar, enquanto que este implementa a aptidão prevista, estabelecendo, criteriosamente, os elementos constitutivos do tributo e os meandros relativos a determinação do crédito tributário a ser

---

<sup>21</sup> Art. 24, § 3º CF.

<sup>22</sup> Art. 24, § 4º CF.

recolhido aos cofres públicos, devendo levar em consideração os princípios<sup>23</sup> da celeridade, da economia e da eficiência, inerentes a Administração Tributária.

Nesta medida, acredita-se que a competência e o seu exercício não aceitam ingerências, posto que cabe exclusivamente ao Estado expedir normas.

Mas, com relação à legitimidade na constituição e/ou recebimento de créditos tributários ou mesmo de valores acrescidos aos créditos é possível haver dúvidas.

Veja que, ao analisar determinadas relações jurídico-tributárias extremamente complexas, sob o ângulo da ocorrência dos fatos geradores concretos (fatos impositivos) ou mesmo do montante devido, percebe-se que, invariavelmente, as decisões administrativas e judiciais não são, tecnicamente, convincentes e, diante desta situação, seria possível a contratação de um árbitro que, em tese, seriam os profissionais mais adequados para dirimir questões enquadradas neste contexto.

Portanto, sob este aspecto, entende-se como perfeitamente viável utilizar a arbitragem, desde que tal situação seja prevista por norma autorizativa<sup>24</sup>.

2.b) Uma vez admitida a necessidade de normas jurídicas para tornar viável a utilização da arbitragem na Administração Tributária, faz-se necessário discutir sobre o momento da aplicação.

---

<sup>23</sup> O Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello, no *Curso de Direito Administrativo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 54, ao se referir a um artigo publicado na *Revista de Direito Público*, 1971, vol. 15, pp. 284-286, trata de uma das acepções do termo princípio. Enfatiza que "...violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra."

<sup>24</sup> Nesta medida estamos prestigiando o princípio da legalidade que, como tão bem fala a Profa. Ana Paula Dourado, em seu livro *Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra: Editora Almedina. 2017, p. 113: "O **princípio da legalidade fiscal** é um **princípio fiscal formal**, com origem nas monarquias constitucionais, assegurando que a interferência na propriedade privada resulta de discussão e aprovação parlamentar. Ele está ligado ao brocardo <<**no taxation without representation**>>. A lei é o ponto de partida para garantir a **segurança jurídica**, porque é aprovada pelos representantes parlamentares... ."

Em regra, o curso natural de qualquer relação obrigacional de natureza tributária deve ser preservado, inclusive com a possibilidade de instauração de litígio na via administrativa. Mas, também seria razoável incumbir a um árbitro a função de dirimir os conflitos na sua origem, ou seja, em substituição ao processo administrativo.

A principal vantagem seria evitar um processo contaminado de vias recursais, o que encurtaria demasiadamente a solução dos conflitos, flagrando-se aí, a eficiência na Administração Tributária.

2.c) Outro posicionamento convincente para se admitir a arbitragem tributária e que independe de norma geral, mas sim de norma local, é aquele que afirma que, em sede de arbitragem, não existe qualquer negociação do crédito tributário legítimo, mas tão somente os créditos duvidosos e os acréscimos dúbios eventualmente apurados.

É de ver que a arbitragem apresenta aspectos muito positivos para os sujeitos envolvidos em conflitos. Afinal, possibilita a contratação de um terceiro para expedir uma sentença, notadamente mais acurada, célere e, também, com status de título executivo.

3) Mas, didaticamente, acredita-se que o argumento mais convincente e que possibilita ao Estado e demais interessados lançarem mão da arbitragem como meio para solucionar os conflitos é o seguinte:

- a) As relações jurídico-tributárias (RJT)<sup>25</sup> se instauram pela realização de um fato que, por sua vez, se subsume à lei instituidora de determinado tributo;
- b) Surge um crédito, em regra, incipiente e ainda não definitivo, em favor do sujeito ativo;
- c) A obrigação assumida pelo sujeito passivo deve ser cumprida em determinado prazo estabelecido pela norma,
- d) Ultrapassado o prazo, cabe ao sujeito ativo realizar o lançamento,

---

<sup>25</sup> Veja o que o Prof. Sérgio Pinto Martins, no *Manual de Direito Tributário*. 16ª edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2017, p. 221, leciona: “Distingue-se o crédito tributário da obrigação tributária. Nesta, há uma situação incerta que só vai ser efetivamente definida com o lançamento, que irá constituir o crédito tributário. O crédito tributário corresponde à obrigação tributária determinada pelo lançamento. Este individualiza a obrigação tributária. O lançamento converte a obrigação tributária em crédito tributário.”

e) Se o sujeito ativo detectar alguma dúvida, deve notificar o sujeito passivo para adotar uma das três medidas: impugnar, pagar ou ficar inerte;

Pois bem, o ponto fulcral é exatamente este!

Com fundamento no artigo 142 do CTN, a constituição do crédito tributário ocorre no momento em que o lançamento é realizado.

No entanto, entende-se que a exigibilidade do crédito só se constata no momento em que não haja mais dúvida sobre quaisquer aspectos que envolvam a RJT, independente do momento em que ela estiver, especialmente ao longo da existência da relação.

Assim, pode-se perfeitamente afirmar que, muito embora os bens públicos sejam indisponíveis, este rótulo não cabe em relação ao crédito ainda inexigível.

É dizer, o crédito é disponível, pois, ainda é passível de discussão, podendo, inclusive, ser objeto de modificação ou até mesmo de extinção.

E é exatamente aí, ou seja, antes de se abrir prazo para eventual impugnação, que torna-se possível a utilização da arbitragem como outro meio, além do processo administrativo e judicial, para tentar solucionar os conflitos em matéria tributária, bastando, para tanto, que os legisladores, incumbidos de expedir normas gerais ou os responsáveis por baixar normas locais (instituidoras/modificadoras de tributos), exerçam as suas competências constitucionalmente previstas.

## **Conclusões**

Enfim, a partir de uma análise da Constituição Federal, perpassando pelos demais níveis da atual ordem jurídica, pode-se afirmar que o sistema tributário brasileiro não impede que os entes federados lancem mão da arbitragem como meio de solução de conflitos, bastando, para tanto, observarem alguns pontos, como seguem:

a) Em que pese inexistir norma geral em matéria tributária, parametrizando a utilização do instituto, a Carta Magna possibilita aos entes federados

legislarem plenamente sobre a matéria até que seja regulado por lei complementar federal;

b) Para que a Administração Tributária possa optar pela arbitragem, faz-se necessário constatar a existência dos requisitos da capacidade para contratar e dos direitos patrimoniais disponíveis;

c) Mas, sem dúvida, existem situações que carecem de regulação e que podem perfeitamente ser solucionadas pela via arbitral, e neste caso, deve-se estabelecer critérios rígidos para que o instituto seja aplicado, especialmente para resolver questões que envolvam extremo grau de dificuldade para se definir o crédito tributário, seja com relação aos valores ou mesmo com relação à sua existência, e

d) O momento mais adequado para que a Administração Tributária opte pela arbitragem é exatamente aquele que decorre da notificação, pois pressupõe-se que, a esta altura tanto o Fisco quanto o sujeito estão preparados para se submeterem a uma análise mais acurada e independente, tudo buscando uma solução para eventuais equívocos e, principalmente, a justiça tributária.

e) A arbitragem não tem o condão de negociar, como é o caso dos institutos da conciliação, da mediação, da transação, da anistia e da remissão, mas sim de decidir, como ocorre na via judicial, acerca de dúvidas relativas à legitimidade do crédito tributário e/ou seus acréscimos.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem, mediação, conciliação e Resolução CNJ 125/2010. 5ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2015.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: Novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Editora Núria Fabris. 2016

DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal. 2ª edição. Coimbra: Editora Almedina. 2017.

MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. 16ª edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2017.



MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª edição. São Paulo: Editora Malheiros. 2011.

Data de submissão do artigo: 15/05/2018

Data de aprovação do artigo: 19/07/2018

Edição e propriedade:

**Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL**

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: [upt@upt.pt](mailto:upt@upt.pt)