

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Bruna Reguly Sehn

**ARBITRAGEM E TRANSAÇÃO COMO MÉTODOS ALTERNATIVOS DE
SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
COGEAE – PUC/SP**

São Paulo

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Bruna Reguly Sehn

**ARBITRAGEM E TRANSAÇÃO COMO MÉTODOS ALTERNATIVOS DE
SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Íris Vânia Santos Rosa.

São Paulo

2018

Agradecimentos

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, Cristiane e Paulo Rogério, por me apoiarem em todas as minhas escolhas, pelo tempo, apoio, paciência, respeito, aprendizado, amor e por me inspirarem a ser uma pessoa melhor a cada dia.

Mãe, obrigada por tudo que você faz por mim, por ser minha protetora, melhor amiga, meu porto seguro e uma inspiração em todos os sentidos. Pai, você sempre será o meu maior exemplo de pessoa e profissional: humilde, amoroso, inteligente, generoso, honesto e um pai excepcional. Tenho muito orgulho em ter vocês como pais.

Agradeço ao meu namorado, João Guilherme, pelo carinho, amor, apoio e por ser o meu maior incentivador. Você me ensina e me dá motivos para sorrir todos os dias. Obrigada por somar tanto à minha vida, subtraindo as tristezas e multiplicando as alegrias.

Agradeço ao meu irmão, Paulo Henrique, por ser meu grande companheiro nesta trajetória de vida e por me dar a certeza de que nunca estarei sozinha. Obrigada pela preocupação, pelo amor e por estar ao meu lado em todos os momentos.

Agradeço, ainda, à querida Priscila Faricelli de Mendonça, que além de inspirar a escolha do meu tema, dedicou seu tempo à leitura do meu trabalho, contribuindo com ideias e sugestões tão pertinentes. Muito obrigada!

Por fim, e não menos importante, gostaria de agradecer à minha professora orientadora, Dra. Íris Vânia Santos Rosa, por todo aprendizado ao longo do curso de especialização e pela orientação ao longo deste trabalho.

Dedico esta monografia ao meu eterno melhor amigo, Rock, pelos quatorze anos de amor incondicional, companheirismo e por trazer tantas alegrias a nossa família. Você sempre fará parte de nós e continuará iluminando nossos caminhos.

RESUMO

O objeto de estudo do presente trabalho baseia-se na arbitragem e transação como métodos alternativos de solução de conflitos em matéria tributária. Aborda-se a aplicabilidade prática e a viabilidade de o poder público solucionar as controvérsias nas quais se envolve através da utilização destes institutos, que podem ser alternativas aos meios de solução de litígios em contencioso administrativo ou judicial. Com a vigência do Código de Processo Civil de 2015, discute-se a necessidade de adequação do processo às necessidades das partes, as situações passíveis de solução autocompositiva, a busca pela aproximação entre Fisco e contribuinte, a indisponibilidade do crédito tributário e até a diminuição das pendências judiciais em razão da adoção destes meios consensuais de solução dos litígios. Estuda-se os conceitos da transação e da arbitragem, os benefícios de sua aplicação, a celebração de negócio jurídico processual, o modo em que se opera a extinção do crédito tributário, bem como as interpretações doutrinárias dos institutos, justificando, assim, a relevância do estudo no atual cenário do processo tributário brasileiro.

Palavras-chave: solução de controvérsias; métodos alternativos; arbitragem; transação; direito tributário; direito processual tributário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
2 CAPÍTULO I. DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	6
2.1 A LIDE TRIBUTÁRIA.....	6
2.2 O ATUAL CENÁRIO DOS PROCESSOS JUDICIAIS TRIBUTÁRIOS	7
2.3 O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015 E A AUTOCOMPOSIÇÃO.....	9
3 CAPÍTULO II. ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
3.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA... ..	13
3.2 OBJETO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA.....	15
3.2.1 <i>O momento de instauração da arbitragem tributária.....</i>	<i>15</i>
3.2.2 <i>Limites materiais da arbitragem tributária</i>	<i>16</i>
3.2.3 <i>Competência para submeter o conflito à solução arbitral</i>	<i>17</i>
3.2.4 <i>Cláusula compromissória e compromisso arbitral.....</i>	<i>17</i>
3.3 VANTAGENS DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	18
3.4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SENTENÇA ARBITRAL.....	20
4 CAPÍTULO III. TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	22
4.1 CONCEITO DE TRANSAÇÃO	22
4.2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO OBJETO DA TRANSAÇÃO	23
4.3 REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO	24
4.3.1 <i>Competência para transigir</i>	<i>24</i>
4.3.2 <i>Momento de instauração da transação em matéria tributária.....</i>	<i>25</i>
4.4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TRANSAÇÃO	26
CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS	29

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como principal objetivo o estudo da adoção da arbitragem e da transação como métodos alternativos à solução de controvérsias de natureza tributária, bem como os desafios a serem enfrentados para a implementação dos institutos no Brasil.

A arbitragem e a transação tributárias apresentam diversas vantagens, como a celeridade na resolução do litígio, preponderância da autonomia da vontade das partes, maior segurança jurídica, além de contribuir para uma resolução mais eficiente do litígio, permitindo um diálogo mais próximo das partes, o que poderia, ainda, desafogar o Poder Judiciário.

Por outro lado, a morosidade e ineficiência na resolução de litígios, tanto na esfera judicial quanto na administrativa, trazem a necessidade de estudar cenários que poderiam auxiliar num melhor ambiente e relação entre Fisco e contribuinte.

Neste contexto é que o capítulo inicial se dedica a uma rápida abordagem dos aspectos gerais do processo tributário e da lide tributária, o atual cenário dos processos judiciais no Brasil, a questão da indisponibilidade do crédito tributário, além das inovações trazidas com o advento do Código de Processo Civil de 2015 (“CPC/15”), que valorizou a autocomposição das partes e a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual como forma de amoldar o processo, nos limites da lei, às suas expectativas e necessidades.

Em seguida, aborda-se o instituto da arbitragem em matéria tributária, trazendo o conceito, natureza jurídica, momento de instauração da arbitragem, seus limites materiais, a competência para submeter o conflito à solução arbitral, expondo os conceitos de cláusula compromissória e compromisso arbitral, e, por fim, a viabilidade de a sentença arbitral vir a extinguir o crédito tributário, vez que a extinção está diretamente relacionada à extinção da relação jurídico-tributária havida entre fisco e contribuinte.

No último capítulo, por fim, adentra-se o conceito e regulamentação da transação, o crédito tributário como objeto passível de transação, o momento de instauração do instituto em matéria tributária, avaliando se tal modalidade seria apta a extinguir o crédito tributário.

Pretende-se, enfim, discorrer sobre as vantagens e principais desafios na adoção destes métodos alternativos (arbitragem e transação) para solução de controvérsias em matéria tributária, principalmente em face do atual cenário processual brasileiro.

2 CAPÍTULO I. DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

2.1 A lide tributária

Lide, conforme ensina De Plácido e Silva¹, designa, na terminologia jurídica, a demanda ou a questão forense ou judiciária em que as partes contendoras procuram mostrar e provar a verdade ou razão de seu direito, ou seja, trata-se do conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida ou insatisfeita (Francesco Carnelutti), e pressupõe, via de regra, a existência de processo judicial em andamento.

No âmbito do direito tributário, contudo, a lide nem sempre estará vinculada à existência de processo judicial, pois, como se sabe, há previsão de contencioso administrativo para solução das controvérsias, como destaca Priscila Faricelli de Mendonça²:

Em se tratando de controvérsia tributária, a partir do momento em que o contribuinte discordar da cobrança perpetrada pelo sujeito ativo, instaurar-se-á a lide, que poderá tratar não só da indevida cobrança, mas também visar à restituição daquilo que tenha sido indevidamente entregue ao sujeito ativo (na medida em que tenha sido entregue com lastro em cobrança lastreada em aspectos inadequados).

Assim, diferentemente das outras áreas do direito, a lide tributária independe da vontade de ambas as partes, pois tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo se envolvem involuntariamente na controvérsia concernente ao crédito tributário, pela prática de ato que transforme um evento em fato jurídico.

Fato jurídico tributário, nas palavras do ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho, é fato individual e concreto revestido da linguagem competente³, que não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, são enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas⁴.

¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 847.

² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*/coordenação: Ada Pelegri Grinover, Kazuo Watanabe. 1ª ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 46.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 144.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, p. 147.

Em outras palavras, a lei descreve um fato e atribui a esse o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrendo o fato, que em direito tributário se denomina fato jurídico tributário (fato gerador ou fato impositivo) nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma⁵.

Desta maneira, verifica-se que a lide tributária não se restringe à existência de processo judicial, pois a controvérsia tributária nasce independentemente da vontade dos sujeitos ativo e passivo, instaurando-se no momento em que nasce a obrigação tributária decorrente de relação jurídica obrigacional e instaurada em razão da ocorrência no mundo fenomênico do fato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência tributária⁶.

2.2 O atual cenário dos processos judiciais tributários

No Brasil, métodos alternativos de resolução de disputas são bastante utilizados em diversas esferas e relações. Com o advento da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996), evidenciou-se a autonomia da vontade das partes, trazendo ao sistema jurídico brasileiro um instrumento jurisdicional para solução de crises materiais com mais celeridade, qualidade e segurança, como alternativa à judicial para solução de controvérsias.

Contudo, apesar de a Lei de Arbitragem brasileira ter sido editada em 1996, somente a partir da sua alteração ocorrida com a Lei nº 13.129/2015 é que ficou positivada a possibilidade de a administração pública utilizar-se do instituto da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis⁷.

A adoção deste métodos em matéria tributária vem se reforçando em face da atual realidade do contencioso tributário brasileiro, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, vez que a morosidade e ineficiência do sistema, aliadas ao elevado número de processos pendentes nos tribunais, trazem a necessidade de buscar mecanismos que possam contribuir para uma resolução mais célere e eficiente, além de desafogar o Judiciário.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 149.

⁶ FERNANDEZ, German Alejandro San Martín. *Introdução ao Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 174.

⁷ *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*/coordenação: Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 109/110.

Além disso, a complexidade do sistema tributário brasileiro somada à alta carga tributária que recai sobre as pessoas jurídicas são causas de estímulo à litigiosidade⁸.

A excessiva quantidade de ações em curso, que ainda apresentam uma tendência de crescimento, preocupa. Dados recentes do Relatório Justiça em Números 2018 (ano-base 2017)⁹, publicado pelo CNJ, apontam que o Poder Judiciário finalizou o ano de 2017 com 80,1 milhões de processos que aguardam uma solução definitiva.

As maiores taxas de congestionamento, neste quadro, estão na fase de execução fiscal, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 92% em 2017. No âmbito da Justiça Estadual e Federal, por sua vez, representam, respectivamente, 55% e 49,6% do acervo total.

Por este motivo, medidas vêm sendo adotadas pelo Conselho Nacional de Justiça (“CNJ”) buscando amenizar este cenário, bem como para que os conflitos recebam tratamento adequado, como, por exemplo, a edição da Resolução nº 125, que prevê política para inserção de mediação e conciliação obrigatórias no âmbito do próprio Judiciário¹⁰.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por sua vez, trouxe a Portaria 396/16, que suspendeu a cobrança judicial de créditos tributários inferiores a R\$ 1 milhão que não possuíssem garantia útil à satisfação, cuja iniciativa resultou num aumento significativo de arrecadação. Tal estratégia visa à cobrança de débitos de valores mais expressivos, permitindo que os procuradores atuem em casos que representem a maior parte da dívida ativa.

Diante de um cenário de pouca eficiência judiciária, portanto, discute-se sobre a implementação da arbitragem e da transação em matéria tributária no Brasil, no qual tanto Fisco quanto contribuintes poderiam escolher como seguir com as suas lides.

Por outro lado, os desafios para tal implementação são enormes, vez que não há qualquer previsão legal no ordenamento jurídico brasileiro neste sentido.

⁸ PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. *Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro*. Revista Arbitragem Tributária, CAAD, n. 8, 2018. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf> Acesso em: 01.set.2018.

⁹ Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2018: ano-base 2017*. Brasília: CNJ, 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40_c32167.pdf> Acesso em: 03.set.2018.

¹⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 02.

A despeito de o Código Tributário Nacional (“CTN”) trazer a possibilidade de transação como forma de extinção do crédito tributário (artigos 156, inciso III¹¹ e 171¹²), em nível federal não há disciplina jurídica relativa à transação tributária, cujo instituto deveria ser mais amplo e extenso, trazendo maiores detalhes sobre como funcionaria na prática.

Além disso, por se tratar de litígios envolvendo o Poder Público, há a questão da indisponibilidade do crédito tributário. Para muitos doutrinadores, como Hugo de Brito Machado, o direito da Fazenda Pública de arrecadar o tributo seria indisponível, e, desse modo, não seria viável a solução das controvérsias tributárias pela via arbitral¹³.

No entanto, na linha do exposto acima, se o CTN traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado, tal indisponibilidade deve ser sopesada e interpretada sob a ótica do princípio da legalidade:

Havendo lei que autorize a adoção da medida, defina o objeto transacionável e a forma que a resolução do litígio deve ser endereçada, não há que se falar em atuação lesiva ao interesse público; mas pelo contrário, um mecanismo legitimamente posto no ordenamento jurídico justamente para satisfazê-lo (tanto sob a ótica arrecadatória, como sob a ótica de abreviar e/ou até evitar longas disputas que possam trazer prejuízos às partes)¹⁴.

Neste contexto, há espaço para que a transação e a arbitragem sejam adotadas no Brasil como mecanismos eficientes de diálogo entre Fisco e contribuinte, capazes de solucionar um litígio pela via autocompositiva, mesmo que ainda haja a necessidade de regulamentação destes institutos pelo Poder Executivo.

2.3 O Código de Processo Civil de 2015 e a autocomposição

O novo Código de Processo Civil (“CPC/15”) trouxe um cenário animador com

¹¹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) III - a transação;”

¹² “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. *In*: MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias/coordenação: Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. 1ª ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 80.

¹⁴ MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. *A realidade da transação tributária no Brasil*. JOTA, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>> Acesso em: 11.set.2018.

relação à possibilidade das partes transigirem, isto é, celebrarem negócio jurídico processual.

O dever de cooperação que assiste às partes, previsto no artigo 6º do Código de Processo Civil¹⁵, tem por fim obter “em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”, se alinhando ao princípio da boa-fé (artigo 5º¹⁶) e contribuindo para a evolução do relacionamento entre sujeito ativo e passivo.

Neste contexto, diversas são as normas do novo Código de Processo Civil que se desdobram dessas regras inaugurais elementares, conforme destacam Daniel M. Boulos e Sérgio Costa¹⁷:

Destaca-se, dentre elas, a prevista no artigo 190, que disciplina o denominado negócio jurídico processual, verdadeiro negócio jurídico por meio do qual, nos limites da autonomia privada, podem as partes, “antes ou durante o processo”, prever alterações no procedimento, bem como convencionar sobre os ônus, poderes, faculdades e deveres processuais.

Alguns pontos merecem ser destacados: (i) como negócio jurídico, o acordo entre as partes está sujeito às normas de direito material (artigos 104-184 do Código Civil); (ii) demais disso, o acordo só é possível nos processos “sobre direitos que admitam autocomposição”, excluindo-se, assim, a possibilidade de ele vir a ser celebrado em detrimento de normas de ordem pública; (iii) é possível se convencionar sobre ônus (como o ônus da prova, por exemplo), poderes, faculdades e deveres de natureza processual, respeitando-se, no entanto, as normas de ordem pública (não se pode transigir sobre a observância da boa-fé processual, por exemplo); (iv) diferentemente do que ocorre com os negócios jurídicos de direito material (um contrato de compra e venda, por exemplo), o negócio jurídico celebrado entre as partes há de ser chancelado pelo juiz a quem cabe “controlar” a sua validade; (v) o direito de as partes ajustarem os seus interesses para determinada demanda, customizando o procedimento e ampliando, limitando ou condicionando o exercício de poderes, ônus, faculdades e o cumprimento de deveres processuais encontra limite na nulidade, quando haja inserção abusiva em contrato “de adesão” ou, ainda, quando alguma parte se encontre em “manifesta situação de vulnerabilidade”.

Em seu entendimento, portanto, o novo Código de Processo Civil inovou ao prever a possibilidade de as partes do processo celebrarem negócio jurídico processual como forma de amoldar o processo, nos limites da lei, às suas expectativas e necessidades.

¹⁵ “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”.

¹⁶ “Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé”.

¹⁷ BOULOS, Daniel M.; COSTA, Sergio. *A negociação entre as partes no novo CPC*, 2015. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/noticias/a-negociacao-entre-as-partes-no-novo-cpc/>> Acesso em: 11.set.2018.

Na opinião de Rogério Campos¹⁸, Procurador da Fazenda Nacional, o disposto nos artigos 190 e 191 do CPC/15 aplica-se integralmente à Fazenda Pública, servindo à adequação do processo às necessidades das partes, prestigiando-se a instrumentalidade e rápida solução do litígio, além do evidente ganho de eficiência e, conseqüentemente, incremento da arrecadação com redução de custos para os litigantes:

Em sede de execução fiscal, exsurge a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual consubstanciado na aceitação de garantias diversas, conjugadas, inclusive relativas a bens ou frutos futuros, em contrapartida de concessões processuais por parte da Fazenda Nacional. Reforce-se, mais uma vez, o limite da previsão ou autorização legal: questão endoprocessual, relativa à aceitação de determinada realidade como suficiente à aceitação da condição de garantia de determinada dívida ou processo.

Mediante concessões mutuas, a Fazenda Nacional pode obter melhores garantias, ainda que parciais, devedores gozarão de benefícios e a eventual retomada do crédito e, razão da exclusão do Cadin e obtenção de CPEN, bem como os limites da discussão podem ser pré-estabelecidos, em razão da aplicação desse arcabouço normativo já mencionado, com evidente redução da litigiosidade e custos inerentes ao processo, em benefício de todos os envolvidos.

A autocomposição nos litígios envolvendo matéria tributária, portanto, decorre primeiramente das novidades trazidas pelo advento do novo Código de Processo Civil, que trouxe “uma boa abertura da legislação adjetiva para que a autocomposição seja efetivamente realizada, sempre se tomando como norte o oferecimento de um maior número possível de instrumentos que viabilizem a participação das partes no processo de construção da solução mais justa para a resolução de conflitos jurídicos”¹⁹.

Tanto é verdade que o artigo 3º do Código de Processo Civil passou a dispor sobre a conciliação, a mediação e outros métodos de solução de conflitos, fazendo referência expressa ao princípio da inafastabilidade da prestação jurisdicional, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal²⁰, *in verbis*:

¹⁸ CAMPOS, Rogério. *Fazenda Nacional e autocomposição*. Valor Econômico, 2017. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5078214/fazenda-nacional-e-autocomposicao>> Acesso em: 01.set.2018.

¹⁹ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. *Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro*. Revista da PGFN, ano V, n. 9, 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>>. Acesso em: 01.set.2018.

²⁰ “Art. 5º (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Neste sentido, a Lei de Mediação (Lei nº 13.140/2015) trouxe o mecanismo da mediação como atividade técnica exercida por pessoa imparcial, sem poder de decisão, que auxilia as partes envolvidas a encontrar soluções consensuais, em consonância com a tendência mundial de legitimação dos diferentes métodos de resolução de conflitos.

Conforme se verifica, portanto, o estímulo aos variados métodos de resolução de conflitos não se resumiu às hipóteses que buscam a solução de conflitos de forma extraprocessual, mas também às técnicas alternativas no curso do processo judicial.

Tais técnicas de solução de conflitos, se bem aplicadas, podem resultar numa eficiente gestão dos interesses das partes no âmbito das relações tributárias.

Contudo, ainda que o Código de Processo Civil de 2015 tenha previsto estes mecanismos, os institutos da transação e da arbitragem ainda não encontram respaldo legislativo suficiente no ordenamento jurídico brasileiro, conforme destacado anteriormente.

Diante deste contexto, nos próximos capítulos abordaremos os conceitos da transação e da arbitragem, os benefícios de sua aplicação, o modo de extinção do crédito tributário, trazendo, ainda, as interpretações doutrinárias dos institutos, justificando sua relevância no atual cenário do processo tributário brasileiro.

3 CAPÍTULO II. ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 Conceito e natureza jurídica

Arbitragem, no vocabulário jurídico²¹, é o termo empregado para significar o processo que se utiliza, a fim de se dar solução a litígio ou divergência havida entre duas ou mais pessoas.

Para o doutrinador Carlos Alberto Carmona²², a arbitragem é

meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes em uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial [...]. Trata-se de mecanismo privado de solução de litígios, por meio do qual um terceiro, escolhido pelos litigantes, impõe sua decisão, que deverá ser cumprida pelas partes.

Desta maneira, o início de um procedimento arbitral comporta *iter* procedimental antecedente que culmina com a aceitação da nomeação por parte do árbitro ou árbitros escolhidos para julgar a controvérsia, conforme destaca Ricardo Ranzolin²³.

Neste contexto, no âmbito do direito tributário a arbitragem pode se mostrar um meio de garantir a eficaz resolução dos conflitos e alívio nas pendências e atrasos judiciais, sendo necessário observar sua classificação quanto ao tempo (preliminar ou subsequente à constituição do crédito tributário), ao mérito (direta ou indiretamente analisa fatos tributários) e à sua abrangência (interna, internacional estatal, e internacional mista).

Esta categorização, conforme explica Marcelo R. Escobar²⁴, permite demonstrar a arbitrabilidade objetiva da matéria tributária e exemplos notórios de disposição do crédito tributário pela Administração Pública:

Quanto ao primeiro aspecto, questionamentos como se o crédito tributário seria disponível, e portanto arbitrável, são substituídos pela compreensão do

²¹ SILVA, De Plácido e. *Op. cit.*, p. 127.

²² CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 31.

²³ Reforma da Lei de Arbitragem: comentários ao texto completo. CEMCA/COPREMA. Disponível em: <www.cbmae.org.br/n/publicacoes/download/rid/Ng==> Acesso em: 12.set.2018.

²⁴ ESCOBAR, Marcelo R. *Arbitragem tributária: uma ampla realidade*, 2018. Disponível em: <<http://www.gsnoticias.com.br/noticia-detalle/gestao-e-trabalho/arbitragem-tributaria-ampla-realidade>> Acesso em: 14.set.2018.

que é crédito tributário, uma vez que, antes de sua efetiva constituição e inscrição em dívida ativa, não se pode falar em crédito - cuja constituição depende do esgotamento do prazo fixado para o pagamento ou de decisão final proferida em processo regular (art. 201 do CTN) -, mas apenas do ato de aperfeiçoamento do lançamento (art. 142 do CTN), que culminará, ao final do procedimento administrativo (art. 145), na constituição do crédito tributário. Antes da sua total constituição não há crédito tributário efetivo, mas expectativa de validação da pretensão expressa no auto de infração, tanto que com frequência a pretensão fazendária é reduzida e até cancelada pelos julgados de órgãos como Carf, TIT, e CMT, que não poderiam assim agir caso estivessem lidando com um direito indisponível.

Quanto ao segundo aspecto, sobre a questão de se estar ou não diante de um direito indisponível mesmo após a constituição efetiva do crédito, o autor destaca:

Basta recordar dos parcelamentos especiais como Refis, Paes, Pert, que comprovam a disposição do crédito tributário pela própria Administração Pública, uma vez que deixam a cargo do contribuinte, através do texto da lei que os cria, a escolha da extensão da redução da multa, a depender da quantidade de parcelas.

Se considerarmos que a inobservância da obrigação acessória se converte em principal (art. 113, § 2º e 3º, do CTN), bem como que apesar da multa não estar contida no conceito de tributo (art. 3º do CTN), o crédito tributário é composto tanto por este quanto por aquela e pelos juros (2º, § 2º da Lei de Execuções Fiscais), quando as leis sobre parcelamentos especiais deixam a cargo do contribuinte a escolha do percentual de redução de multa, aloca em suas mãos a disponibilidade do crédito tributário.

Por fim, cumpre notar que a arbitragem, para a legislação brasileira em vigor (Lei nº 9.307/96) possui dupla natureza: contratual e jurisdicional. É o que explica Carmona²⁵:

Em síntese apertada, a convenção de arbitragem tem um duplo caráter: como acordo de vontades, vincula as partes no que se refere a litígios atuais ou futuros, obrigando-as reciprocamente à submissão ao juízo arbitral; como pacto processual, seus objetivos são os de derrogar a jurisdição estatal, submetendo as partes à jurisdição dos árbitros. Portanto, basta a convenção de arbitragem (cláusula ou compromisso) para afastar a competência do juiz togado, sendo irrelevante estar ou não instaurado o juízo arbitral.

Por fim, parece inequívoco que a arbitragem é hipótese de extinção do crédito tributário prevista no próprio Código Tributário Nacional (art. 156, inciso X²⁶), estando a

²⁵ CARMONA, Carlos Alberto. *Op. cit.*, p. 89.

²⁶ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) X - a decisão judicial passada em julgado”.

sentença arbitral equiparada a título executivo judicial (art. 31 da Lei nº 9.307/96²⁷), ou seja, justamente, à decisão judicial transitada em julgado (art. 515, inciso VII, do CPC²⁸), conforme será visto adiante.

3.2. Objeto da arbitragem tributária

3.2.1. O momento de instauração da arbitragem tributária

A instauração da arbitragem em matéria tributária pode ser anterior à constituição do crédito tributário, conforme sugere a própria prática jurídica na defesa dos interesses dos contribuintes em controvérsias tributárias.

Ao examinar este aspecto específico da arbitragem em matéria tributária, o professor Heleno Taveira Torres cita exemplos de controvérsias passíveis de solução preventiva à constituição do crédito tributário: fixação e definição de preço de mercado, valor venal, valor da terra nua, ou seja, conceitos amplos e abstratos, mas que possuem plena relevância para definição da base imponible de exações, respectivamente imposto sobre a renda (casos de preços de transferência), Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), e Imposto Territorial Rural (ITR)²⁹.

Quanto à possibilidade de a arbitragem se instaurar posteriormente à constituição do crédito tributário, há alguns entraves, como por exemplo a necessidade de renúncia pelo contribuinte, prevista no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.380/80), que deverá renunciar à solução judicial do conflito caso opte por firmar compromisso arbitral.

Por outro lado, a pendência de demanda judicial não parece decretar a renúncia à discussão arbitral quanto à controvérsia tributária, mas dependeria de autorização legal, conforme destaca Priscila Faricelli de Mendonça³⁰:

De fato, em tendo sido ajuizada demanda judicial (quer pelo fisco, quer pelo contribuinte) e havendo citação válida nos termos do CPC, as partes podem optar por levar determinada questão à solução arbitral (como por exemplo

²⁷ “Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”.

²⁸ “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: (...) VII - a sentença arbitral;”

²⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 114/115.

³⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Ibidem*, p. 116.

decisão quanto a aspecto técnico da disputa). Tal opção, no entanto, dependerá de compromisso arbitral e de autorização legal.

3.2.2. Limites materiais da arbitragem tributária

As causas tributárias envolvem cálculos complexos, aspectos contábeis que geram consequências diretas e objetivas nos aspectos da regra matriz de incidência tributária, classificação fiscal de determinados produtos, dentre outras, ou seja, são, na maioria das vezes, causas complexas que demandam análise técnica e prova pericial em juízo, o que torna essencial ao adequado julgamento da controvérsia uma análise cautelosa caso a caso.

O cabimento da arbitragem tributária pode envolver questões fáticas controversas e estas questões tributárias complexas que, tão somente por tratarem de questionamentos em decorrência da interpretação legal, poderão ser solucionadas mediante decisão imparcial a ser imposta às partes.

Não há dúvidas, portanto, que a arbitragem poderá ser adotada em disputas tributárias que envolvam questões técnicas. Sobre questões fáticas que permeiam discussões jurídicas e relativas à interpretação legal, esclarece Priscila Faricelli de Mendonça³¹:

(...) a qualificação jurídica dos fatos depende sobremaneira de análises técnicas, sendo a correta adequação da consequência jurídica mera decorrência das conclusões acerca dos contornos fáticos da controvérsia. E na medida em que os contornos fáticos da controvérsia se amoldem aos critérios legais estabelecidos, a análise seria plenamente viável em tribunal arbitral.

Contudo, cumpre notar que a arbitragem não seria meio hábil para declarar inconstitucionalidade de atos normativos tributários, por exemplo³²:

Não nos parece que tal medida seria possível pois, diante da legalidade estrita e também em decorrência das prerrogativas do Judiciário, somente o Poder Judiciário pode adentrar no mérito dos atos normativos tributários e declarar sua consonância ou incongruência com o sistema constitucional tributário em vigor.

De outro lado, a lei já declarada inconstitucional por decisão irrecurável do Supremo Tribunal Federal deve ser afastada pela decisão arbitral, administrativa ou por qualquer processo decisório previsto na legislação em vigor.

³¹ *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*/coordenação: Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 168.

³² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 120/121.

Desta maneira, as questões envolvendo matéria tributária, apesar de complexas, poderão ser solucionadas pela arbitragem de forma técnica e célere, mas evidentemente de acordo com a Constituição Federal e nos termos da legalidade estrita tributária.

3.2.3. Competência para submeter o conflito à solução arbitral

A opção pela solução arbitral da controvérsia tributária depende, nos termos do artigo 1º da Lei de Arbitragem, de pessoas capazes que poderão “*valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis*”.

O doutrinador Carlos Alberto Carmona³³ esclarece que tal aptidão se relaciona com a capacidade de ser parte e de estar em juízo, tornando-se sujeito de direitos e deveres, cuja capacidade é pressuposto de todos os direitos e obrigações.

Para submeter o conflito à solução arbitral, portanto, há de se ter capacidade para manifestação da autonomia da vontade, conforme previsão do Código Civil (arts. 1º a 5º da Lei nº 10.406/02). Para o administrador público, por outro lado, faz-se necessária autorização legal expressa, mediante agente com competência delegada para tanto.

3.2.4. Cláusula compromissória e compromisso arbitral

Pois bem, a expressão convenção de arbitragem designa que a partes interessadas submetem a solução de seus litígios ao juízo arbitral, seja por cláusula compromissória, seja por meio de compromisso arbitral, conforme previsão expressa do artigo 3º da Lei 9.307/96, *in verbis*:

Artigo 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.

Neste sentido, Alexandre Freitas Câmara³⁴ dispõe que a cláusula compromissória é “*um contrato preliminar, ou seja, uma promessa de celebrar o contrato definitivo, que é o compromisso arbitral*”. Em outras palavras, trata-se da forma eleita pelas partes para

³³ CARMONA, Carlos Alberto. *Op. cit.*, p. 55.

³⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. *Arbitragem – Lei nº 9307/96*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 34.

solucionar futuros litígios que, caso apareçam, serão solucionados por um árbitro ou pelo conselho arbitral eleito pelas partes (artigo 4º da Lei 9.307/96).

O compromisso arbitral, por seu turno, surge posteriormente à existência de um conflito, conforme previsão do artigo 9º da Lei 9.307/96, independentemente da existência de um contrato prévio, cuja formalização se dá pela celebração de um compromisso:

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.

Neste sentido, importante esclarecer que o compromisso arbitral extrajudicial deve ser apresentado em juízo, caso haja processo, nos termos do que dispõe o artigo 7º da Lei 9.307/96, para que o juiz possa extingui-lo sem resolução de mérito, conforme expressa disposição do artigo 267, inciso VII, do Código de Processo Civil.

A diferença básica entre a cláusula compromissória e o compromisso arbitral, portanto, é temporal, pois existindo a primeira não haverá necessidade de posteriormente se firmar o segundo, sendo que ambos têm o condão de instituir a arbitragem e são plenamente aptos a impedir ação judicial acerca da matéria de que a convenção arbitral trata³⁵.

3.3. Vantagens da arbitragem em matéria tributária

A arbitragem apresenta diversas vantagens, dentre elas a preponderância da autonomia da vontade, a celeridade na resolução do litígio, a especificidade e neutralidade dos árbitros, a confidencialidade, e, ainda, a equiparação da sentença arbitral àquela produzida pelo Judiciário em termos de exequibilidade.

Além disso, a adoção da arbitragem tributária traria mais transparência e eficiência na relação fisco-contribuinte, pois, além da solução alternativa para resolução do conflito, a participação dos sujeitos ativo e passivo seria mais significativa, permitindo um

³⁵ LIMA, Adriely Nascimento. *Convenção arbitral: cláusula compromissória e compromisso arbitral*. Disponível em: <<http://www.direito.ufes.br/sites/direito.ufes.br/files/field/anexo/Semin%C3%A1rio%2030.07%20-%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20de%20arbitragem.pdf>>. Acesso em: 15.set.2018.

diálogo mais próximo das partes em todas as etapas do julgamento.

Presentes os requisitos legais da disponibilidade e patrimonialidade, intrínsecos ao processo arbitral, portanto, pode-se concluir pela arbitrabilidade das controvérsias tributárias, conforme expõe Priscila Faricelli de Mendonça³⁶:

as nuances da controvérsia tributária não afastam a solução privada do conflito na medida em que (i) *objetiva e subjetivamente* há viabilidade de solução arbitral do conflito, mormente diante do inequívoco caráter patrimonial do objeto da relação jurídico tributária; (ii) ao optar por tal solução o fisco não estará *renunciando ao crédito tributário*, mas apenas submetendo a controvérsia a solução privada em detrimento da solução judicial estatal; (iii) a *legalidade* estrita trará os limites e situações às quais a solução arbitral poderá aplicar-se, sendo certo que há aspectos a serem tratados por legislação complementar sob pena de prejuízo da efetividade do procedimento; (iv) o fato de os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária não ali estarem exclusivamente em decorrência de sua vontade não afasta a necessária manifestação da *autonomia da vontade* para submissão da solução arbitral; e, ademais, (v) mesmo em se tratando de causa tributária, vislumbra-se possibilidade de o fisco renunciar à jurisdição estatal.

Um exemplo bem sucedido de arbitragem é o adotado em Portugal, objeto de debates por estudiosos no Brasil pela similitude ao modelo que poderia ser adotado no direito tributário brasileiro.

Em Portugal, segundo dados recentes de pesquisa realizada pelo CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), o prazo médio é de cinco meses para encerrar a disputa³⁷. Confira-se, a propósito, síntese do modelo da arbitragem portuguesa:

O modelo de arbitragem tributária adotado em Portugal foi o da arbitragem institucionalizada, por isso, de acordo com o RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), os tribunais arbitrais atuam sob a organização de um centro. Esse centro de arbitragem institucionalizada é uma associação privada sem fins lucrativos que teve sua constituição promovida pelo Ministério da Justiça, denominado CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), tendo um procedimento próprio previamente regulamentado e cuja atuação está sob a supervisão do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos³⁸.

Em linha com os princípios constitucionais de eficiência, moralidade e acesso à

³⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 104/105.

³⁷ *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Op. cit.*, p. 127.

³⁸ MAIA, Monique de Souza Aguiar. Arbitragem tributária: uma análise do regime português. Revista da Faculdade de Direito Sul de Minas, Pouso Alegre, v. 32, p. 47, 2016. Disponível em: <<https://www.fdsu.edu.br/adm/artigos/80c15441deb55ee4090c035a1f38b3f2.pdf>> Acesso em: 15.set.2018.

Justiça, a arbitragem tributária, além de desafogar a estrutura judicial saturada, confere celeridade à resolução dos conflitos e maior tecnicidade às decisões (por especialistas em matéria tributária, contrapondo-se à ausência de tribunais fiscais no País), e, por vezes, até diminui custos (diretos e indiretos), tanto para o Fisco quanto para o contribuinte³⁹.

Desta maneira, as vantagens inerentes à arbitragem tributária, apesar de não representarem qualquer favor fiscal ao contribuinte envolvido, são animadoras e, com um regime bem estruturado, poderá auxiliar na redução do contencioso judicial, conforme bem pontuado por Renato Maurício Porto Reis⁴⁰:

A Arbitragem Tributária é um mecanismo de solução de conflitos em matéria tributária fundamental para ser aplicada no Brasil, tendo em vista, entre outros aspectos as características que poderiam ser previstas no mecanismo, como forma de ajudar a eliminar parte significativa dos processos que, atualmente, inundam os tribunais.

3.4. Extinção do crédito tributário e sentença arbitral

Com efeito, denomina-se sentença arbitral o ato do árbitro ou do tribunal arbitral que decide a controvérsia submetida à arbitragem. Os efeitos da sentença arbitral, conforme estabelece o artigo 31 da Lei de Arbitragem, se equiparam aos da sentença judicial, podendo ter efeito declaratório, constitutivo ou condenatório.

Apesar disso, todavia, há a ressalva de que a sentença arbitral não pode conter, entre seus efeitos, qualquer expressão impositiva, por não se tratar de ato estatal⁴¹ e que não pode ser imposta pelo tribunal arbitral por falta de poder coercitivo para tanto.

Cabe avaliar, agora, se a sentença arbitral extingiria ou não o crédito tributário.

Pois bem, parece inequívoco que nas situações em que a sentença arbitral determinar as condições em que o pagamento será realizado pelo contribuinte, ou até mesmo reconhecer o direito à compensação, não haverá a extinção do crédito tributário, vez que a

³⁹ DOTOLI, Richard Edward; MORAES, Leonardo Freitas. Arbitragem em matéria tributária. Capital Aberto, 2017. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/canais/ctp-arbitragem/arbitragem-em-materia-tributaria/#.W57lwyMrIzU>> Acesso em: 14.set.2018.

⁴⁰ *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Op. cit*, p. 109/110.

⁴¹ ALMOZARA, Amanda Alves. As demandas sujeitas à arbitragem e o Poder Judiciário - limites à jurisdição estatal nos provimentos cautelares. Conteúdo jurídico, 2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,as-demandas-sujeitas-a-arbitragem-e-o-poder-judiciario-limites-a-jurisdicao-estatal-nos-provimentos-cautelare,44400.html#_ftnref32> Acesso em: 14.set.2018.

condição extintiva do crédito será a situação ocorrida e tão somente declarada pela sentença arbitral (assim como ocorre em decisões judiciais e administrativas, por exemplo)⁴².

Por outro lado, há casos em que a sentença arbitral poderá ensejar na extinção do crédito tributário, como por exemplo nos casos em que o contribuinte efetue o pagamento do tributo em discussão na forma determinada pela sentença arbitral. Há, ainda, a possibilidade de que seja declarada a inexistência de débito sem a necessidade de pagamentos adicionais pelo contribuinte, o que igualmente ensejaria na extinção do crédito tributário.

Em resumo, não há qualquer prejudicialidade para a viabilidade de a sentença arbitral vir a extinguir o crédito tributário, vez que a extinção do crédito tributário estará diretamente relacionada à extinção da relação jurídica havida entre fisco e contribuinte.

Cabe pontuar, apenas, que novo fato a ensejar cobrança por parte do sujeito ativo da relação dependerá de constituição de novo crédito tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, com providências regulares de cunho executivo⁴³.

Por fim, por se tratar de mecanismo que conduz à extinção do crédito tributário, surge a necessidade de avaliar as mudanças legislativas do CTN (artigos 97, inciso I⁴⁴ e 156), cujo impasse, agora, envolve a necessidade (ou não) de edição de Lei Complementar para tratar do tema, tornando a arbitragem tributária uma realidade viável no Brasil.

No próximo capítulo, enfim, será abordado o instituto da transação em matéria tributária, bem como a possibilidade da sua adoção com relação aos créditos tributários, haja vista a peculiaridade do objeto e sua legalidade em face da disposição legal (CTN).

⁴² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 143/144.

⁴³ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, 2014, p. 145.

⁴⁴ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção” (...).

4 CAPÍTULO III. TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.1. Conceito de transação

Transação, no conceito do Direito Civil e como expressão usada em sentido estrito, é a convenção em que, mediante concessões recíprocas, duas ou mais pessoas ajustam certas cláusulas e condições para que previnam litígio que possa surgir entre elas, ou ponham fim a litígio já suscitado⁴⁵.

A transação, em princípio, versa somente sobre direitos de ordem patrimonial, como os pecuniários, consequentes ou derivados do estado pessoal, não abrangendo, portanto, os direitos relativos ao estado das pessoas.

Nas palavras de Priscila Faricelli de Mendonça⁴⁶:

A transação põe fim ao litígio pendente entre as partes presumindo a existência de concessões mútuas, sendo essencial, desse modo, que ambas as partes abram mão de parcela do seu direito em disputa como forma de solucionar a controvérsia. Dito de outro modo, um acerto entre as partes por meio do qual somente uma delas abrirá mão de seus direitos não poderá, nos termos da legislação civil, ser qualificada como transação. É necessário que haja solução de um conflito previamente estabelecido entre as partes - o que não prescinde, por certo, da existência de demanda judicial em curso.

Ademais, apesar de o artigo 841 do Código Civil estabelecer que a transação é cabível apenas “*quanto a direitos patrimoniais de caráter privado*”, o direito à possibilidade de o poder público transacionar com relação a direitos da esfera pública não é novidade, citando-se como exemplo os programas de recuperação fiscal, conforme elucida Wellington Viturino de Oliveira⁴⁷:

Deveras, intrínseca ao conceito de transação é a voluntariedade dos sujeitos da relação jurídico-tributária, no sentido da demonstração de interesse na celebração desta hipótese de extinção da obrigação tributária. Apesar de ser mais comum no Direito Privado (devido às normas serem dispositivas), a voluntariedade na relação jurídica não é uma novidade no Direito Tributário, pois a celebração de um parcelamento de tributos possui dinâmica semelhante à transação, ou seja, depende da vontade dos partícipes, em

⁴⁵ SILVA, De Plácido e. *Op. cit.*, p. 1410.

⁴⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 150.

⁴⁷ OLIVEIRA, Wellington Viturino. *A transação como meio de extinção da obrigação tributária*. JOTA, 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-transacao-como-meio-de-extincao-da-obrigacao-tributaria-02042017>> Acesso em 16.set.2018.

especial, do sujeito passivo, que se consubstancia, neste exemplo, na adesão às condições legalmente apresentadas pela Administração Pública.

Usualmente, contudo, quando o assunto sobre métodos alternativos de resolução de litígios envolvendo o Poder Público vem à tona, o principal tema enfrentado é a questão da indisponibilidade do crédito tributário, conforme visto anteriormente.

Desta maneira, cabe discutir se o crédito tributário seria ou não um objeto passível de transação, conforme será abordado no tópico subsequente.

4.2.O crédito tributário como objeto da transação

Na área tributária, a transação encontra previsão no art. 156, inciso III, do CTN como uma das formas de extinção do crédito tributário. Os pressupostos para a sua realização, por sua vez, decorrem do disposto no art. 171 do CTN: (i) existência de lei autorizadora; (ii) concessões pelas partes envolvidas; e (iii) término do litígio entre Fisco e contribuintes.

Muito embora a previsão no Código Tributário Nacional, contudo, a transação tributária ainda carece de regulamentação, sendo certo que a adoção de tal instituto em litígios tributários deveria ser mais ampla do que somente os programas de anistia concedidos pelo Legislativo, como forma eficaz de atender o interesse público:

Trata-se de medida autocompositiva que pressupõe concessões mútuas e depende da edição de normas regulamentares prévias, que defina suas condições e critérios, o que pode variar de acordo com as diretrizes de cada ente público.

Isso porque cabe aos entes públicos, em especial ao Poder Executivo, editar normas que regulamentem a forma de transacionar matérias específicas dentro do Direito Tributário, de maneira a otimizar e reduzir a grande quantidade de litígios e, inclusive, futuras demandas. Entretanto, [...] ainda há bastante espaço para melhor desenvolvimento e aproveitamento desse instituto no Brasil⁴⁸.

De toda forma, a transação é um mecanismo que possui previsão legal no Código Tributário Nacional e que não acarreta, tecnicamente, em disposição ou renúncia ao crédito tributário, na medida em que se trata de solução mais adequada à controvérsia e que traria

⁴⁸ MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. *A realidade da transação tributária no Brasil*. JOTA, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>> Acesso em: 11.set.2018.

benefícios também ao Erário:

a possibilidade de fisco e contribuinte transigirem para fins de solução da controvérsia tributária não só estimularia o diálogo entre os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, mas também permitiria que a tributação se dê de forma participativa, o que por certo conferirá segurança, confiabilidade e também reciprocidade nas relações tributárias, [...] complexas e nada cordiais sob a perspectiva do contribuinte⁴⁹.

No tocante à indisponibilidade do crédito tributário, já discutido anteriormente no tópico relativo à arbitragem tributária, parece claro que, havendo previsão legal no CTN, é inequívoca a possibilidade de submeter litígios tributários à transação. Por outro lado, há de se interpretar e sopesar tal indisponibilidade em face da maior efetividade da jurisdição, estabilização das relações jurídicas e, inclusive, celeridade.

A transação em matéria tributária, desta forma, não constitui mera vinculação do contribuinte ao pagamento de tributos com benefícios por ato de estrita adesão, pois havendo lei que autorize a adoção da medida, defina o objeto transacionável e a forma que a resolução do litígio deve ser endereçada, não há que se falar em atuação lesiva ao interesse público; antes pelo contrário, um mecanismo legitimamente posto no ordenamento jurídico justamente para satisfazê-lo (tanto sob a ótica arrecadatória, como sob a ótica de abreviar e/ou até evitar longas disputas que possam trazer prejuízos às partes)⁵⁰.

4.3. Regulamentação da transação

4.3.1. Competência para transigir

A competência para transigir no tocante a obrigações tributárias envolve, além da disposição legal que permita o instituto, legitimidade para dispor ou até mesmo alienar, na medida em que as ações são intrínsecas ao ato de realizar concessão mútua na seara tributária.

Tal competência envolve, mais uma vez, a ótica do primado da indisponibilidade, já que nas obrigações tributárias o ato da administração tributária deve estar previsto em lei:

qualquer manifestação que implique em *disposição do bem público* precisará de autorização específica, na medida em que tal ato deverá atender ao

⁴⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 163.

⁵⁰ MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. *A realidade da transação tributária no Brasil*. JOTA, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>> Acesso em: 11.set.2018.

interesse público e não poderá implicar em prejuízo do interesse da coletividade em detrimento do interesse particular envolvido. É essencial, portanto, que o agente competente esteja dotado de boa-fé e assegure o cumprimento, por parte do poder público, do acordo a ser firmado⁵¹.

Por outro lado, a lei que estabelecer a transação deverá prever condições objetivas para que esta possa ser autorizada, restringindo a suposta discricionariedade que o art. 171 do CTN conferiria à autoridade indicada por aquela mesma lei⁵².

Isto porque a transação deve ser mecanismo acessível a todos os contribuintes, ou seja, deve ser entendida como uma opção colocada à disposição de ambos os sujeitos (contribuinte e Fisco), justamente por se tratar de medida facultativa, e não obrigatória. Desta maneira, a lei deve dispor sobre a transação, e não a autoridade administrativa, a quem é atribuída a competência para operacionalizar tal mecanismo.

Neste contexto, a finalidade do ato administrativo ensejador da transação em matéria tributária atribui a legitimidade necessária para a atuação da autoridade fiscal competente, de tal sorte que o primado da indisponibilidade da obrigação tributária cederá diante do escopo legislativo do artigo 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, no sentido da extinção da obrigação tributária⁵³.

4.3.2. Momento de instauração da transação em matéria tributária

As discussões doutrinárias acerca do momento de instauração da transação em matéria tributária dividem opiniões: podem ocorrer antes da constituição do crédito tributário ou apenas quando já constituída a obrigação do contribuinte?

De um lado, entende-se que a transação tributária poderá ser instaurada apenas quando já existente o litígio, ou seja, quando já constituído o crédito tributário, não podendo ser preventiva à existência deste. Esta interpretação decorre dos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo

⁵¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 183.

⁵² TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação tributária com dação em pagamento. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/4671/10136> Acesso em 17.set.2018.

⁵³ OLIVEIRA, Wellington Viturino. *A transação como meio de extinção da obrigação tributária*. JOTA, 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-transacao-como-meio-de-extincao-da-obrigacao-tributaria-02042017>> Acesso em 16.set.2018.

e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Há, porém, quem entenda que a transação poderá se operar em qualquer estágio em que se operar a controvérsia tributária, ou seja, anteriormente à existência de obrigação, como por exemplo nas ocasiões em que versar sobre conceitos jurídicos indeterminados.

Cabe citar, por exemplo, a divergência entre a classificação fiscal de determinado produto pelo contribuinte e pelo Fisco, ou até mesmo o momento de quantificação da base imponible de tributos como IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) ou ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis), que, por abarcarem o valor venal de imóveis, podem gerar ampla discussão entre as partes⁵⁴.

Em conclusão, na medida em que os diversos aspectos da regra-matriz de incidência tributária se definem em momentos distintos, entende-se que a transação poderá ocorrer tanto antes quanto depois da constituição do crédito tributário.

A adoção do mecanismo, assim, poderá auxiliar na relação fisco-contribuinte nas hipóteses em que há dúvidas quanto à instauração do litígio, sendo certo que a ocorrência do fato jurídico tributário e o nascimento da obrigação tributária independem da vontade das partes.

4.4. Extinção do crédito tributário pela transação

Por fim, no tocante à extinção do crédito tributário pela transação, e diante da natureza do instituto que consiste, conforme já explicitado, numa “*convenção de acordo*” estabelecida pela Administração Pública, há de se destacar a previsão constante do artigo 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

III - a transação; [...]

Como se verifica, a transação é modalidade apta a extinguir o crédito tributário, já

⁵⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 189.

que poderá ocorrer, pela adoção do instituto, o adimplemento da obrigação pelo contribuinte.

Por outro lado, a transação, por si só, nem sempre extinguirá o crédito tributário, pois poderá, por exemplo, conceder novo prazo ou condição para pagamento do tributo, a depender do momento da relação jurídico-tributária:

nos casos em que a transação se opere em situações nas quais ainda não há crédito tributário constituído, por exemplo para fins de apuração do preço parâmetro relativo a cálculo de ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em se tratando de preços de transferência, não haverá necessidade de que haja extinção do crédito tributário em decorrência do ato. Em verdade, nesse caso a transação operará diretamente na formação do mencionado crédito tributário preventivamente ao litígio - e deverá ser levada em eventual julgamento de litígio entre as partes, decorrentes de fato objeto da transação⁵⁵.

Desta feita, a extinção do crédito tributário via transação não constitui poder do Estado nem direito subjetivo do contribuinte, mas uma faculdade concedida a ambos e que só terá efetividade se ambos exercitarem essa opção⁵⁶.

⁵⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Op. cit.*, p. 202.

⁵⁶ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação tributária com dação em pagamento. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/4671/10136> Acesso em 17.set.2018.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo analisou-se a possibilidade da instituição da arbitragem e da transação como métodos alternativos de solução de controvérsias tributárias no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, abordando os principais conceitos destes institutos.

Em se tratando de lide tributária, superada a questão da indisponibilidade do crédito tributário, a adoção destes mecanismos pode trazer ganhos irrefutáveis às partes envolvidas, seja pela morosidade da Justiça devido ao elevado número de litígios em andamento, seja pela necessidade de garantir um meio alternativo e eficaz de resolução de conflitos, melhorando a relação entre Fisco e contribuinte.

Conforme visto ao longo deste trabalho, nas controvérsias tributárias a adoção da arbitragem ou da transação pode ocorrer antes ou até mesmo posteriormente à constituição do crédito tributário, na medida em que os diversos aspectos da regra-matriz de incidência tributária se definem em momentos distintos, a depender do caso concreto.

Desta maneira, a arbitrabilidade e transigibilidade do crédito tributário mostram-se perfeitamente possíveis, ao passo que seu caráter patrimonial é intrínseco à sua função. Desde que haja expressa previsão legal que autorize a adoção destes mecanismos, atendidos os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, não há qualquer óbice para que a arbitragem e transação sejam empregadas no direito tributário brasileiro.

O principal propósito deste trabalho foi demonstrar que, frente à atual realidade do contencioso tributário brasileiro (administrativo e judicial), há de se considerar a adoção, implementação e regulamentação da arbitragem e da transação para solução dos conflitos envolvendo Fisco e contribuinte, em linha com os mecanismos já adotados em outros países e com o objetivo de incentivar o diálogo entre as partes, ou seja, a autocomposição.

Destarte, a arbitragem e a transação podem ser mecanismos muito satisfatórios que, se bem instituídos, incentivariam uma tributação mais participativa e satisfatória, com a notória agilidade na resolução dos conflitos tributários, preponderância da autonomia da vontade das partes e maior segurança jurídica, motivo pelo qual a discussão intensa acerca do tema merece destaque.

REFERÊNCIAS

ALMOZARA, Amanda Alves. As demandas sujeitas à arbitragem e o Poder Judiciário - limites à jurisdição estatal nos provimentos cautelares. Conteúdo jurídico, 2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,as-demandas-sujeitas-a-arbitragem-e-o-poder-judiciario-limites-a-jurisdicao-estatal-nos-provimentos-cautelare,44400.html#_ftnref32>. Acesso em: 14.set.2018.

Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa/coordenação: Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BOULOS, Daniel M.; COSTA, Sergio. *A negociação entre as partes no novo CPC*, 2015. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/noticias/a-negociacao-entre-as-partes-no-novo-cpc/>> Acesso em: 11.set.2018.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. *Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro*. Revista da PGFN, ano V, n. 9, 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>> Acesso em: 01.set.2018.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Arbitragem - Lei nº 9307/96*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CAMPOS, Rogério. *Fazenda Nacional e autocomposição*. Valor Econômico, 2017. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5078214/fazenda-nacional-e-autocomposicao>> Acesso em: 01.set.2018.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2018: ano-base 2017*. Brasília: CNJ, 2018. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>> Acesso em: 03.set.2018.

DOTOLI, Richard Edward; MORAES, Leonardo Freitas. *Arbitragem em matéria tributária*. Capital Aberto, 2017. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/canais/ctp-arbitragem/arbitragem-em-materia-tributaria/#.W57lwyMrIzU>> Acesso em: 14.set.2018.

ESCOBAR, Marcelo R. *Arbitragem tributária: uma ampla realidade*, 2018. Disponível em: <<http://www.gsnoticias.com.br/noticia-detalle/gestao-e-trabalho/arbitragem-tributaria-ampla-realidade>> Acesso em: 14.set.2018.

FERNANDEZ, German Alejandro San Martín. *Introdução ao Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008.

LIMA, Adriely Nascimento. *Convenção arbitral: cláusula compromissória e compromisso arbitral*. Disponível em: <<http://www.direito.ufes.br/sites/direito.ufes.br/files/field/anexo/Se min%C3%A1rio%2030.07%20%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20de%20arbitragem.pdf>> Acesso em: 15.set.2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias/coordenação*: Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. 1ª ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MAIA, Monique de Souza Aguiar. Arbitragem tributária: uma análise do regime português. *Revista da Faculdade de Direito Sul de Minas, Pouso Alegre*, v. 32, p. 47, 2016. Disponível em: <<https://www.fdsu.edu.br/adm/artigos/80c15441deb55ee4090c035a1f38b3f2.pdf>>. Acesso em: 15.set.2018.

MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. *A realidade da transação tributária no Brasil*. JOTA, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em: 11.set.2018.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias/coordenação*: Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. 1ª ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

OLIVEIRA, Wellington Viturino. *A transação como meio de extinção da obrigação tributária*. JOTA, 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-transacao-como-meio-de-extincao-da-obrigacao-tributaria-02042017>>. Acesso em 16.set.2018.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. *Revista Arbitragem Tributária, CAAD*, n. 8, 2018. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf>. Acesso em: 01.set.2018.

Reforma da Lei de Arbitragem: comentários ao texto completo. Disponível em: <www.cbmae.org.br/n/publicacoes/download/rid/Ng==> Acesso em: 12.set.2018.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico/atualizadores*: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação tributária com dação em pagamento. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/4671/10136>. Acesso em 17.set.2018.