

À

Exma. Sra. Presidente da Comissão do Processo Administrativo e Tributário do Senado Federal, Ministra Regina Helena Costa

**Ref.: Apresentação de sugestões:  
contribuição do Grupo de Pesquisa da FGV  
Direito SP aos trabalhos da Subcomissão  
de Processo Tributário**

Desde 2017, ano de sua fundação, o Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” (Grupo de Pesquisa), do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, vem testando os limites e avaliando os desafios inerentes aos métodos autocompositivos e heterocompositivos de solução de controvérsias tributárias.

Com base na premissa de que a concretização dos valores constitucionalmente definidos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, reverberados no sistema tributário nacional, exige amplo e eficaz acesso à jurisdição e à justiça fiscal, o Grupo de Pesquisa tem proposto ajustes e desenhos normativos que suscitem o aperfeiçoamento de tais métodos e o incremento da racionalidade no processo tributário.

Esse desiderato vem sendo cumprido em reuniões mensais, eventos, estudos, pesquisas, textos, debates públicos e divulgação de iniciativas que colaboram com a construção de um sistema multiportas de solução de disputas tributárias, em linha com a Recomendação CNJ nº 120/21<sup>1</sup>.

Em razão de todo o conhecimento e experiência acumulados sobre o tema (cf. <https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/arbitragem-transacao-materia->

---

<sup>1</sup> Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 2 de maio de 2022.

[tributaria](#)), entendemos que podemos auxiliar na pavimentação e na construção de modelos legais e infralegais sólidos que incentivem o avanço destes métodos e estabeleçam novos caminhos na solução de conflitos tributários.

Nesse sentido, por meio do presente documento, apresentamos sugestões à Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional (Comissão do Processo Administrativo e Tributário).

Tais sugestões estão divididas em três eixos temáticos: I – Arbitragem Tributária; II – Transação Tributária; e III – Mediação Tributária. A escolha desses eixos se deve não apenas à percepção de que eles são indispensáveis à ampliação do acesso à jurisdição e à justiça fiscal, mas também decorre das recomendações feitas pelas recentes pesquisas “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”<sup>2</sup> e “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”<sup>3</sup>.

Na primeira - “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro” – recomenda-se aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário a: “Criação de lei que estenda a transação federal, prevista na Lei n. 13.988/2020, aos demais entes públicos, bem como institua ou regulamente a todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual com envolvimento da Fazenda Pública.”<sup>4</sup>

Na segunda - “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo” - recomenda-se: “implementar (ou ampliar) a utilização dos meios alternativos de solução de litígios na área tributária, especialmente a transação, a mediação e a arbitragem tributária, reforçando o entendimento de que a solução de litígios tributários não é prerrogativa exclusiva do poder judiciário.”<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Produzida pelo CNJ/INSPER.

<sup>3</sup> Produzida por Ministério da Economia, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Banco Interamericano de Desenvolvimento e Associação Brasileira de Jurimetria.

<sup>4</sup> Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-pesquisa-diagnostico-indica-solucoes-para-contencioso-judicial-tributario/>. Acesso em: 2 de maio de 2022. Tal recomendação está nas pp. 299 a 302 da pesquisa.

<sup>5</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo>. Acesso em: 2 de maio de 2022. A recomendação está na página 164 da pesquisa.

Tais pesquisas indicam, assim, uma nítida tendência no campo processual tributário: o sistema multiportas brasileiro de resolução de discussões tributárias deve ser integrado por mecanismos de arbitragem, transação e mediação. As sugestões quanto ao respectivo desenho normativo são abordadas e indicadas em negrito a seguir, sendo precedidas da necessária justificação.

## **I – ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

A criação da arbitragem tributária no país é incentivada, entre outros dispositivos, pelo art. 1º, §1º, inciso III da Recomendação CNJ nº 120/21<sup>6</sup> e, como visto, pelas pesquisas “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro” e “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”.

Como se trata de instituto novo, é indispensável que haja um cuidado especial na construção de seu regime jurídico<sup>7</sup>, o que demandaria, inclusive, a realização de audiências públicas no Senado Federal. Os seguintes elementos merecem maior atenção na modelagem deste regime: a definição dos limites formais (instrumentos

---

<sup>6</sup> “Art. 1º - Recomendar aos(às) magistrados(as) com atuação nas demandas que envolvem direito tributário que priorizem, sempre que possível, a solução consensual da controvérsia, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da Administração Pública e as condições, os critérios e os limites estabelecidos nas leis e demais atos normativos das unidades da Federação. §1º Nas demandas em curso, o(a) magistrado(a) também poderá incentivar: (...) II – o uso, quando autorizado por lei, da arbitragem para a resolução de conflitos tributários, quando for mais adequado e eficiente ao tratamento do litígio, nos termos do art. 3º do CPC e, em caso de concordância pelos litigantes, será firmado compromisso arbitral judicial, com a consequente extinção do feito sem resolução do mérito, nos termos do art. 485, VII, do CPC;”

<sup>7</sup> Tal construção poderia ser feita de modo gradual. Como se lê às pp. 123/124 do “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”: “No sentido de viabilizar materialmente a implementação da arbitragem tributária no Brasil, considerando as dimensões continentais do país, algumas iniciativas em caráter piloto deveriam ser cogitadas, em uma lógica de implantação gradual desse instituto, com a finalidade de conferir maior institucionalidade e segurança ao procedimento arbitral, antes da sua incorporação definitiva ao ordenamento jurídico pátrio. Como exemplo auspicioso nesse sentido, registra-se a Recomendação CNJ n. 120 de 28 de outubro de 2021, que recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências, na qual em seu artigo 1º, parágrafo primeiro, inciso II, o uso da arbitragem é recomendado para resolução de conflitos tributários, quando autorizado por lei.” (disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo>; acesso em: 2 de maio de 2022).

legislativos adequados) e materiais (temas a serem decididos), a fixação do momento no qual a disputa poderia ser levada à seara arbitral tributária e do instrumento de manifestação de vontade do Poder Público e do sujeito passivo neste sentido, o desenho do procedimento arbitral (o que inclui eventual regime de transição) e a indicação da legislação subsidiária aplicável.

Passa-se às sugestões relativas a estes pontos, ressaltando-se que elas são mais extensas em razão da novidade que envolve o tema e que algumas delas têm origem em artigo dos signatários deste ofício, intitulado “Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões”, que foi publicado na Revista Direito Tributário Atual (RDТА) nº 48, 2º quadrimestre de 2021, São Paulo: IBDT, 2021.<sup>8</sup>

### **I.1 – Audiências públicas**

O cuidado especial e a atenção necessária à instituição de um regime de arbitragem tributária recomenda, inicialmente, a realização de audiências públicas no Senado Federal para discussão conjunta dos modelos legislativos – distintos, mas não excludentes – sobre o tema que estão em tramitação no Congresso Nacional:

(i) Projeto de Lei (PL) nº 4.257/19<sup>9</sup>: proposto pelo então Senador Antonio Anastasia e atualmente redistribuído ao Senador Carlos Portinho na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado Federal (aguarda-se a apresentação de relatório)<sup>10</sup>, institui a

---

<sup>8</sup> PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa e FERNANDES, André Luiz Fonseca. “Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões”, Revista Direito Tributário Atual (RDТА) nº 48, 2º quadrimestre de 2021, São Paulo: IBDT, 2021, pp. 745 a 747. Disponível em : <https://ibdt.org.br/RDTA/um-olhar-para-a-arbitragem-tributaria-comparativo-das-propostas-no-senado-federal-provocacoes-e-sugestoes/>. Acesso em: 3 de maio de 2022.

<sup>9</sup> Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 2 de maio de 2022. Este PL já foi objeto de audiência pública no Senado (disponível em: <https://youtu.be/boJGVNTtFJs?t=3>; acesso em: 2 de maio de 2022), que contou com a participação de Leonardo Varella Giannetti e a presença de André Luiz Fonseca Fernandes (respectivamente, membro e membro-pesquisador do Grupo de Pesquisa). Como há outros instrumentos legislativos sobre o assunto em discussão no Congresso Nacional, é indispensável ampliar o debate em uma nova audiência pública e incluir na discussão estes novos instrumentos.

<sup>10</sup> Sua tramitação é terminativa na CCJ, o que significa que, se aprovado, o PL será encaminhado diretamente à Câmara dos Deputados (a não ser que haja recurso para votação no Plenário do Senado).

arbitragem tributária via alteração da Lei de Execuções Fiscais (LEF - Lei nº 6.830/80), com recorte temporal pós-constituição da relação jurídica tributária e garantia da dívida, além da referência aos requisitos da Lei nº 9.307/96 (Lei de Arbitragem)<sup>11</sup>; e

(ii) Projeto de Lei (PL) nº 4.468/20<sup>12</sup>: proposto pela Senadora Daniella Ribeiro e em curso na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal (aguarda-se a apresentação de relatório), que traz a figura da “arbitragem especial tributária”, possível de ser realizada antes mesmo da constituição da relação jurídica tributária; ou seja, em momento diametralmente oposto àquele previsto no PL nº 4.257/19. O foco da arbitragem nesse modelo seria o de prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, podendo servir ainda para quantificação de crédito do sujeito passivo decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente.

Faz-se relevante, ainda, debate público sobre o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 17/22, proposto pelo Deputado Federal Felipe Rigoni e outro(a)s parlamentares e em tramitação na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados<sup>13</sup>, cujos termos incluem: i) a “instauração de arbitragem” entre as causas de suspensão da exigibilidade da relação jurídica tributária (art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN); ii) a sentença arbitral entre as causas de extinção da relação jurídica tributária (art. 156 do CTN); e iii) o art. 171-A no CTN – “Lei autorizará a arbitragem para a prevenção ou resolução jurisdicional de controvérsias tributárias. Parágrafo Único. A sentença arbitral será vinculante e produzirá os mesmos efeitos que a decisão judicial.”<sup>14</sup>

**O Grupo de Pesquisa sugere a realização de audiências públicas no Senado Federal porque entende que tais foros de debates são fundamentais para discussão dos modelos legislativos acima descritos e tomada de posição quantos aos elementos anteriormente referidos, ou seja, a definição dos limites formais**

---

<sup>11</sup> Note-se que o PL também pretende instituir a execução extrajudicial da dívida ativa, tema que deve ser avaliado com cautela e que não é abrangido por estas sugestões.

<sup>12</sup> Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 2 de maio de 2022.

<sup>13</sup> Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2317563>. Acesso em: 2 de maio de 2022.

<sup>14</sup> O PLP pretende estabelecer o que chama de normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte. Embora contemple temas relevantes, apenas os dispositivos sobre arbitragem tributária nele contidos são abrangidos por estas sugestões.

**(instrumentos legislativos adequados) e materiais (temas a serem decididos) da arbitragem tributária, a fixação do momento no qual a disputa poderia ser levada à seara arbitral tributária e do instrumento de manifestação de vontade do Poder Público e do sujeito passivo neste sentido, o desenho do procedimento arbitral (o que inclui eventual regime de transição) e a indicação da legislação subsidiária aplicável.**

É somente a partir da tomada de posição sobre tais elementos que se pode desenhar um regime arbitral tributário adequado à realidade e aos problemas brasileiros.

### **I.2 – Definição dos limites formais (instrumentos legislativos adequados)**

A citada tomada de posição exige, inicialmente, definir os limites formais, os meios legislativos adequados à criação do instituto no país.

Dentre as várias orientações possíveis<sup>15</sup>, os autores dos PLs nº 4.257/19 e 4.468/20 partem da premissa de que a arbitragem tributária não dependeria de lei complementar para ser validamente criada. Há uma diferença, no entanto, na natureza da lei ordinária que se pretende criar com cada qual: enquanto o PL nº 4.257/19 segue o caminho da lei ordinária nacional específica, obrigando a todos em todo o território nacional por meio de alterações na LEF, o PL nº 4.468/20 escolhe a via da lei ordinária federal específica, com modificações e referências à aplicação de outras normas federais, como as Leis nº 9.430/96 e 13.988/20.

Da perspectiva do Grupo de Pesquisa, a escolha da lei ordinária é acertada, ainda que seja possível e adequado defender a necessidade de alteração do CTN. Em verdade, a inserção do instituto da arbitragem em dispositivos do CTN – tal como se vê no PLP nº 17/22 - resultaria em maior segurança jurídica aos contribuintes e à Fazenda Pública, que não teriam de se valer de interpretações extensivas ou por

---

<sup>15</sup> Cf. PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa e FERNANDES, André Luiz Fonseca. Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões” ..., cit.

analogia para ver contemplado o citado mecanismo de solução de disputa dentre as formas de suspensão da exigibilidade ou de extinção da relação jurídica tributária.<sup>16</sup>

**Sugere-se, assim, que (i) a instauração do juízo arbitral tributário seja incluída no CTN como causa de suspensão da exigibilidade da relação jurídica tributária (art. 151); e (ii) a sentença arbitral tributária seja inserida no CTN como causa de extinção da relação jurídica tributária (art. 156).**

**Ao lado disso, indica-se como adequado que seja criado, por lei ordinária nacional, um regime geral de arbitragem tributária, aplicável a todos os entes da Federação. Esse parece ser o melhor caminho para conferir maior racionalidade e uniformidade ao procedimento que, então, poderia ser regulamentado no âmbito infralegal, por ato administrativo dos diferentes entes e em todos os níveis: federal, estadual, municipal e distrital.<sup>17</sup>**

### **I.3 – Momento da arbitragem tributária e manifestação de vontade das partes**

A fixação do(s) momento(s) em que seria possível a solução de disputa por meio de arbitragem tributária constitui questão conexa à anteriormente abordada: a criação do instituto por lei ordinária, sem a sua previsão no CTN, justificaria a eleição de um escopo mais restrito e delimitado a um momento em que a relação jurídica tributária já estivesse constituída e garantida, ou então em que nem mesmo estivesse constituída.

---

<sup>16</sup> Uma das linhas de raciocínio possíveis sem modificação do CTN seria esta: o art. 31 da Lei de Arbitragem dispõe que a sentença arbitral produz os mesmos efeitos da sentença judicial. Como a sentença judicial é uma das causas de extinção da relação jurídica tributária (art. 156, inciso X do CTN), o mesmo poderia ser dito da sentença arbitral.

<sup>17</sup> Como afirma Leonardo Varella Giannetti: “(...) os Estados e Municípios não possuem competência para criar e estabelecer um regime jurídico de arbitragem tributária totalmente novo. Esses entes da federação deverão partir da legislação federal existente para, então estabelecer algumas regras procedimentais, tal qual autoriza o art. 24, XI, da Constituição Federal.” (GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no Direito Tributário Brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. Tese (Doutorado em Direito) – PUC/MG. Belo Horizonte, 2017, p. 205. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_GiannettiLVa\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf)>. Acesso em: 3 de maio de 2022).

O PL nº 4.257/19 prevê a arbitragem em momento posterior à constituição da relação jurídica tributária e demanda, como requisito de acesso ao procedimento, a garantia dos valores em debate, realizada no contexto de ação judicial em curso – Execução Fiscal, Ação Consignatória de Pagamento ou Ação Anulatória do Ato Declarativo da Dívida. Dentre as hipóteses de garantia, o PL indica o depósito em dinheiro, o seguro garantia e a fiança bancária.<sup>18</sup>

Já o PL nº 4.468/20 pretende instituir a arbitragem em momento anterior à constituição da relação jurídica tributária – a ausência de constituição pelo lançamento é, em verdade, pressuposto ao procedimento.<sup>19</sup> Além disso, pode abranger controvérsia relativa à quantificação de crédito reconhecido judicialmente e passível de compensação<sup>20</sup>.

Percebe-se, nos dois PLs, a adoção de estratégia para evitar o debate sobre a necessidade de ampliar, no CTN, as hipóteses de suspensão da exigibilidade e de extinção da relação jurídica tributária. Mas a exposição feita no tópico anterior deste ofício indica que tal estratégia merece ser abandonada: a inclusão da arbitragem tributária no CTN na forma acima exposta constitui o caminho mais adequado para

---

<sup>18</sup> Como se vê nos seguintes dispositivos que o art. 1º do PL nº 4.257/19 pretende incluir na LEF: “Art. 16-A. Se o executado garantir a execução integralmente por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996 e os a seguir definidos, na forma de regulamento de cada entidade da Federação” e “Art. 41-T. O executado pode optar pelo procedimento arbitral previsto nos arts. 16-A a 16-F caso, ao ajuizar a ação prevista no art. 164 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou a ação anulatória do ato declarativo da dívida, prevista no art. 38 desta lei, garanta o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia”.

<sup>19</sup> É o que determina o art. 1º do PL nº 4.468/20: “A arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, observando o disposto nesta lei. Parágrafo único. Este procedimento não poderá ser instaurado nos casos de relação jurídica tributária que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa”. Além disso, o art. 12 do referido PL pretende incluir, na Lei nº 9.430/96, o art. 48-A, que autoriza a solução de consultas por arbitragem tributária. Confira-se a sua redação: “As consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica poderão ser solucionadas por arbitragem especial tributária, atendidos os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei”.

<sup>20</sup> Nos termos do art. 12 do PL nº 4.468/20, que pretende acrescentar o §19 ao art. 74 da Lei nº 9.430/96: “O crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado não liquidado judicialmente poderá ser quantificado por meio de arbitragem especial tributária, atendidos os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei.”

criação de um instituto sólido, que possa ser amplamente aplicado sem as amarras da constituição, ou não, da relação jurídica tributária.<sup>21</sup>

Embora se possa pensar que um escopo mais restrito e limitado para a arbitragem tributária, como o adotado por ambos os PLs, serviria como teste, um meio de desmistificar o instituto e reduzir a eventual oposição da administração tributária e dos órgãos de representação dos entes federativos em juízo<sup>22</sup>, não é este, na opinião do Grupo de Pesquisa, o caminho mais recomendável.

Uma arbitragem tributária de caráter nacional e de hipóteses amplas, pensada para todas as etapas do iter de constituição da relação jurídica tributária, poderia conferir, efetivamente, maior coerência e uniformidade ao procedimento. Seria um teste mais completo do instituto e, por isso, parece ser a opção mais adequada.

**Sugere-se, assim, que seja criado no país um sistema arbitral tributário abrangente, acessível em qualquer das etapas do iter de constituição da relação jurídica tributária, de modo que possa funcionar como meio alternativo às vias judicial e administrativa e atuar como instrumento eficaz de acesso à justiça tributária.**

Tema ligado a esse é o modo de opção pela via arbitral tributária. A despeito de ser mecanismo heterocompositivo de resolução de conflitos, a arbitragem tem em seu núcleo o exercício da autonomia da vontade das partes, justamente porque a via arbitral tem por consequência a renúncia de acesso ao Poder Judiciário. Ou seja,

---

<sup>21</sup> Inexiste óbice institucional para instauração da arbitragem tributária em qualquer momento do processo de positivação da norma tributária: seria possível pensar na submissão da controvérsia tributária a esse meio heterocompositivo de resolução de conflitos antes do início da fiscalização, no curso ou após o término de processo administrativo que tenha redundado na constituição da relação jurídica tributária, diante do indeferimento de pedido de compensação ou do desprovimento de pedido de restituição, entre outras hipóteses.

<sup>22</sup> MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane et al. (org.). Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 145. A aprovação dos dois PLs em discussão (sem que suas disposições sejam conjugadas e adaptadas) não parece ser, entretanto, um bom caminho. Haveria, nessa situação, diferentes meios de solução de controvérsias para cada etapa do *iter* de constituição da relação jurídica tributária, o que implicaria um “quebra-cabeça legislativo” para a arbitragem tributária.

ressalvadas as hipóteses de nulidade da decisão arbitral, não há possibilidade de a parte perdedora recorrer ao Judiciário para alterar a determinação material da decisão.<sup>23</sup>

O modo de optar pela arbitragem tributária deve, portanto, ser claramente definido pela legislação. Essa opção diz respeito, no que concerne à administração pública, a dois atos de manifestação de vontade: o primeiro deles, mais geral e atinente a todos os entes da Federação, diz respeito à edição de ato administrativo que estabeleça as matérias que a administração pretende ver solucionadas na instância arbitral tributária. Com este ato, a administração pública manifesta seu consentimento à resolução de controvérsias via arbitragem tributária.<sup>24</sup>

O segundo ato de manifestação de vontade da administração pública, e que deve ser visto em conjunto com a manifestação de vontade do sujeito passivo<sup>25</sup>, é mais específico e pode ser pensado a partir da Lei de Arbitragem. Nesta Lei há dois instrumentos básicos de manifestação de vontade relacionados ao uso do juízo

---

<sup>23</sup> O tema foi objeto de controle incidental de constitucionalidade do STF na Sentença Estrangeira 5.206 (Agravo Regimental), Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, j. 12.12.2001, DJ 30.4.2004. Na ocasião, decidiu-se pela ausência de qualquer ofensa constitucional, justamente à luz da autonomia das partes na adesão ao mecanismo arbitral.

<sup>24</sup> O Grupo de Pesquisa entende que a lei não poderia impor à administração pública uma arbitragem obrigatória ou necessária, porque esta seria contrária ao efetivo exercício de autonomia do ente público. Cf. PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane et al. (org.). Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 194. Este entendimento é confirmado pela Mensagem nº 385, de 26/8/19, mediante a qual o Presidente da República vetou alguns dispositivos relativos à Lei nº 13.867/19. Lê-se ali: “O dispositivo estabelece a obrigatoriedade de notificação do poder público ao proprietário com a oferta de indenização e a opção do particular em discutir o valor por meio de mediação ou pela via arbitral. Ocorre que a proposta permite interpretação de que a arbitragem e mediação são facultativas ao expropriado, mas obrigatórias ao poder público, restringindo a possibilidade da devida avaliação prévia da conveniência e oportunidade da adesão ao procedimento de mediação ou arbitragem pelo poder público, o que viola o princípio da inafastabilidade do acesso ao poder judiciário previsto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição da República de 1988.” (disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2019/Msg/VEP/VEP-385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Msg/VEP/VEP-385.htm); acesso em: 3 de maio de 2022).

<sup>25</sup> “(...) uma vez que haja previsão legal, o uso do procedimento arbitral deve se revelar como um direito potestativo do contribuinte, que pode aderir, ou não, a esse método para a solução de seu conflito.” PISCITELLI, Tathiane. *Ibid.*, p. 194.

arbitral para resolver determinado litígio: a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

A utilização da cláusula compromissória está descartada no direito tributário, já que envolve situações em que a arbitragem é prevista contratualmente.<sup>26</sup> De outro lado, não haveria óbice à utilização do compromisso arbitral: ele é representativo de um ato, judicial ou extrajudicial, que revela a disposição das partes envolvidas para solucionar o conflito pela via arbitral (art. 9º da Lei de Arbitragem). Tal compromisso seria firmado pela administração tributária e pelo sujeito passivo e poderia servir como marco instituidor da arbitragem tributária.

O tema é objeto de tratamento expresso no PL nº 4.468/20<sup>27</sup>, que detalha todos os elementos do compromisso arbitral em seus arts. 5º<sup>28</sup> e 6º<sup>29</sup>. Esse amplo detalhamento favorece a segurança jurídica, especialmente no que concerne à

---

<sup>26</sup> Como se lê no *caput* do art. 4º da Lei de Arbitragem, trata-se da “convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato”.

<sup>27</sup> Já o PL nº 4.257/19, a despeito de não abordar explicitamente o tema, prevê a aplicação subsidiária da Lei de Arbitragem ao regime de arbitragem tributária nele contido. A previsão é suficiente para estender àquele regime a utilização do compromisso arbitral.

<sup>28</sup> “Formalizada a opção pela utilização da arbitragem especial, será designada audiência para assinatura do compromisso arbitral, que será firmado por: I – autoridade administrativa a ser designada pelo Ministério da Fazenda ou Advocacia Geral da União; II – procurador devidamente constituído pelo contribuinte.”

<sup>29</sup> “São cláusulas obrigatórias do compromisso arbitral estabelecido para o procedimento de arbitragem especial: I – o local onde se desenvolverá a arbitragem; II – a obrigatoriedade de que o árbitro ou os árbitros decidam a questão de fato segundo regras jurídicas brasileiras; III – o nome, profissão, estado civil e domicílio das partes e representantes privados, assim como dados e cargo dos representantes jurídicos da pessoa jurídica de direito público; IV – o nome, profissão e domicílio dos árbitros; V – a possibilidade de indicar um árbitro desempatedor, no caso do laudo arbitral não ser unânime; VI – a matéria que será objeto da arbitragem; VII – o lugar em que será proferido o laudo arbitral; VIII – a obrigatoriedade de cumprimento das normas desta lei; IX – o prazo para a apresentação do laudo arbitral será de até 12 meses, podendo ser prorrogado por acordo entre as partes por até duas vezes, desde que não ultrapasse prazo total de 24 meses; X – a fixação dos honorários dos árbitros; XI – a definição da responsabilidade pelo pagamento: a) de honorários dos árbitros; b) de eventuais honorários periciais; e c) de outras despesas com o procedimento de arbitragem; XII – as provas que serão produzidas na arbitragem; XIII – os fatos que são considerados como incontroversos para solução do conflito.”

indicação da “matéria que será objeto da arbitragem” (art. 6º, inciso VI, do PL nº 4.468/20)<sup>30</sup>.

**Sugere-se, assim, que o regime nacional de arbitragem tributária contemple os seguintes atos de manifestação de vontade: (i) ato administrativo de cada ente da Federação que estabeleça as matérias que a respectiva administração pública pretende solucionar na instância arbitral tributária; e (ii) compromisso arbitral claramente definido (de modo semelhante ao feito no PL nº 4.468/20), que sirva como marco instituidor da arbitragem tributária.**

#### **I.4 - Definição dos limites materiais (temas a serem decididos)**

A chamada arbitrabilidade objetiva – a delimitação das questões a serem solucionadas por meio da arbitragem – constitui um dos tópicos mais relevantes na fixação do regime arbitral tributário brasileiro.

No PL nº 4.257/19 inexistente qualquer limitação de matéria ou de valor: apresentada garantia em juízo (depósito em dinheiro, seguro garantia ou fiança bancária) no contexto de Execução Fiscal, Ação Consignatória de Pagamento ou Ação Anulatória do Ato Declarativo da Dívida, a arbitragem pode ser eleita como via de solução do conflito, independentemente da natureza da questão tributária em discussão<sup>31</sup>.

Já o PL nº 4.468/20 circunscreve a arbitrabilidade objetiva às matérias de fato (também sem limitação de valor), sendo vedada discussão sobre lei em tese e constitucionalidade de normas e proibida decisão contrária a entendimento consolidado no Judiciário nas hipóteses do art. 927 do Código de Processo Civil

---

<sup>30</sup> O mesmo não pode ser dito, entretanto, da exigência de indicação, no compromisso arbitral, dos “fatos que são considerados como incontroversos para solução do conflito” (art. 6º, inciso XIII, do PL nº 4.468/20). Não há como dissociar discussões fáticas das questões de direito a serem julgadas na seara arbitral. Assim, a referida indicação no compromisso arbitral da matéria a ser dirimida já seria suficiente para delimitar o litígio a ser objeto da arbitragem tributária. Exigir, ainda, a indicação no compromisso de “fatos incontroversos” tem o potencial de causar dúvidas e discussões a respeito do escopo da arbitragem – ainda mais se esses “fatos” forem considerados incontroversos pelo sujeito passivo e controversos pela administração tributária, trazendo demora, insegurança e possível judicialização para o instituto e prejudicando o seu desenvolvimento.

<sup>31</sup> Cf. nota de rodapé nº 17 deste ofício.

(CPC)<sup>32</sup> e naquelas em que tenha havido julgamento, no Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral<sup>33</sup>.

Dois aspectos merecem ser ressaltados. O primeiro deles é o de que uma disputa nunca envolverá apenas questões de fato, já que a subsunção do fato à norma tributária demanda, necessariamente, interpretação desta, de modo que aspectos qualificados como “de direito” necessariamente virão à tona<sup>34</sup>. O segundo se relaciona com o fato de que os modelos de arbitragem tributária dos PLs nº 4.257/19 e 4.468/20 têm características semelhantes àsquelas do sistema geral da Lei de Arbitragem. Disso decorre que a atividade a ser desenvolvida no processo arbitral terá natureza jurisdicional.<sup>35</sup>

A natureza jurisdicional da arbitragem não autoriza o juízo arbitral a exercer controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade; somente o Poder Judiciário pode fazê-lo, como determina o art. 97 da Constituição<sup>36</sup>. Todavia, a mesma conclusão seria aplicada ao controle difuso ou concreto de constitucionalidade? Haveria vedação expressa nos arts. 948 e 949 do CPC?<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Art. 927 do CPC: “Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

<sup>33</sup> Art. 2º do PL n. 4.468/2020: “As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado: I – discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas; II – discussão sobre lei em tese; III – decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal”.

<sup>34</sup> Cf. PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa e FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Ibid.*, p. 754.

<sup>35</sup> *Idem, ibid.*, pp. 754 a 756.

<sup>36</sup> Art. 97 da CR/88: “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”.

<sup>37</sup> Art. 948 do CPC: “Arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo.” Art. 949 do CPC: “Se a arguição for: I – rejeitada, prosseguirá o julgamento; II – acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver. Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão

O Grupo de Pesquisa entende, nos termos da posição de Gustavo Justino de Oliveira e Felipe Faiwichow Estefam, que a resposta seria negativa, pois a atividade do árbitro seria de cunho jurisdicional, não podendo ele “ignorar a supremacia da Constituição e permitir que a sua decisão seja construída a partir de leis ou atos normativos eivados de inconstitucionalidade”. Segundo aqueles autores, “a incorporação de preceitos tidos por inconstitucionais equivaleria a aceitar a alteração de preceito constitucional por norma infraconstitucional”<sup>38</sup>. Caberia, então, ao árbitro, nessa situação, afastar a aplicação de leis e atos normativos inconstitucionais.

Neste sentido, se um órgão julgador de primeira instância do Poder Judiciário, um juiz de fato e de direito da causa tal como o árbitro, pode afastar a aplicação de ato normativo por entendê-lo incompatível com a Constituição, a mesma competência poderia ser reconhecida ao árbitro no bojo da arbitragem tributária. Isso conferiria coerência ao sistema arbitral, evitaria o enfraquecimento da tutela jurisdicional arbitral e acentuaria sua eficácia na prevenção de litígios tributários.

**Sugere-se, assim, que os temas a serem decididos em arbitragem tributária sejam definidos de forma ampla, de modo que a arbitrabilidade objetiva abranja questões de fato e de direito (inclusive o controle difuso ou concreto de constitucionalidade) e não tenha qualquer limitação de valor.**

## **I.5 – Procedimento arbitral**

O procedimento arbitral constitui a espinha dorsal da arbitragem tributária e pode ser responsável por seu sucesso ou insucesso no país. Dentre os diversos

---

especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.”

<sup>38</sup> OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow. Curso prático de arbitragem e administração pública. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 138. Cf. ainda FERNANDES, André Luiz Fonseca e MASCITTO, Andréa. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/20. Migalhas, 21 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/335156/primeiras-consideracoes-sobre-a-arbitragem-especial-tributaria-do-projeto-de-lei-4-468-20>. Acesso em: 2 de maio de 2022.

elementos que o compõem, o Grupo de Pesquisa entende que os seguintes são essenciais ao seu desenvolvimento:

- (i) regime de garantias (exigibilidade e dispensa);
- (ii) requisitos e efeitos da sentença arbitral;
- (iii) requisitos do árbitro e da instituição arbitral;
- (iv) salvaguarda dos agentes públicos participantes do processo arbitral tributário;
- (v) transparência do procedimento; e
- (vi) regime de transição.

Como esses pontos exigem maior detalhamento e debate público mais abrangente, o Grupo de Pesquisa se limita, nesse momento, a apresentar sugestões resumidas em relação a cada um. O objetivo é o de indicar pontos de partida que permitam um debate qualificado sobre a definição do modelo de arbitragem tributária mais adequado para o Brasil.

### **I.5.1 – Regime de garantias**

A arbitragem tributária consiste em meio de ampliação do acesso à jurisdição e à justiça fiscal. Nesses termos, o acesso à via arbitral não deveria ser condicionado à apresentação de garantia relativa ao crédito tributário em discussão.

Essa premissa não é, entretanto, adotada pelo PL nº 4.257/19, que exige garantia do crédito tributário (depósito em dinheiro, seguro garantia ou fiança bancária) para adesão ao procedimento arbitral e, em sua versão mais atual (Substitutivo apresentado pelo Senador Tasso Jereissati), autoriza a Fazenda Pública a aceitar garantia distinta das anteriormente mencionadas, caso o contribuinte demonstre a impossibilidade de sua apresentação<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Cf. nota de rodapé nº 17 deste ofício e <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 2 de maio de 2022. Note-se que este dispositivo do Substitutivo tem origem em sugestão apresentada pelo Grupo de Pesquisa durante a tramitação do citado PL.

Para que o modelo brasileiro de arbitragem tributária seja o mais abrangente e inclusivo possível, de modo a evitar a sua elitização<sup>40</sup> e viabilizar que sujeitos passivos desprovidos de condições financeiras tenham acesso à via arbitral, o Grupo de Pesquisa sugere que a apresentação de garantia do crédito tributário em discussão não constitua um requisito de ingresso na via arbitral. Caso esse requisito seja criado, o Grupo de Pesquisa sugere que ele não seja aplicável aos sujeitos passivos desprovidos de condição financeira. Tal medida evitaria eventuais arguições de inconstitucionalidade, fundadas no prejuízo ao direito de defesa dos contribuintes, na ofensa ao princípio da isonomia e no argumento de conflito com o sistema da LEF, que tem um rol mais extenso de garantias passíveis de serem ofertadas na instância judicial.<sup>41</sup>

### I.5.2 – Requisitos e efeitos da sentença arbitral

Os debates sobre a criação do regime arbitral tributário brasileiro não estão geralmente ligados aos requisitos da sentença arbitral, mas sim aos seus efeitos.

Em relação aos referidos requisitos, não há, de fato, muita controvérsia. Entende-se que os requisitos previstos na Lei de Arbitragem<sup>42</sup> seriam adequados à arbitragem tributária<sup>43</sup> e que, assim como se lê naquela Lei (art. 31), a sentença arbitral tributária deve produzir os mesmos efeitos da sentença judicial.

---

<sup>40</sup> Um fenômeno que José Casalta Nabais chama de *apartheid fiscal* (cf. NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal, Vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, pp. 35/36).

<sup>41</sup> Art. 11 da LEF: “A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações.”

<sup>42</sup> Art. 26 da Lei de Arbitragem: “São requisitos obrigatórios da sentença arbitral: I - o relatório, que conterá os nomes das partes e um resumo do litígio; II - os fundamentos da decisão, onde serão analisadas as questões de fato e de direito, mencionando-se, expressamente, se os árbitros julgaram por equidade; III - o dispositivo, em que os árbitros resolverão as questões que lhes forem submetidas e estabelecerão o prazo para o cumprimento da decisão, se for o caso; e IV - a data e o lugar em que foi proferida.”

<sup>43</sup> Exceto em relação à possibilidade de julgamento por equidade, vedado tanto pelo art. 16-C que o PL nº 4.257/19 quer incluir na LEF quanto pelo art. 3º, inciso I do PL nº 4.468/20. Este último PL praticamente reproduz, em seu art. 8º, inciso I, os requisitos da sentença arbitral (que o PL chama de laudo arbitral) previstos no art. 26 da Lei de Arbitragem. Confira-se: “Art. 8º O laudo arbitral vinculará a Autoridade Tributária e o contribuinte acerca dos fatos julgados. I - são requisitos obrigatórios do laudo arbitral: a) o relatório, que conterá os nomes das partes e resumo do litígio; b) os fundamentos da decisão, em que serão analisadas as

Quanto aos efeitos da sentença arbitral, há controvérsia. Os debates sempre foram permeados pela possibilidade, ou não, de as decisões arbitrais ficarem sujeitas ao controle judicial, o que lhes conferiria, a depender da posição adotada, diferentes graus de eficácia e de efetividade na perspectiva da resolução da disputa.

Caso o controle judicial seja a regra, a consequência seria atribuir à arbitragem o *status* de apenas mais uma instância de discussão, havendo sempre a possibilidade de a decisão arbitral ser submetida ao Poder Judiciário para reapreciação do litígio. A eficácia e a efetividade de tal decisão seriam, em termos de solução de disputa, mais baixa.

De outro lado, se o controle judicial da decisão arbitral configurar hipótese excepcional, isso implicaria conferir à arbitragem tributária o patamar de instância única de decisão: a via arbitral produziria decisões definitivas, a não ser em casos restritos que pudessem ser objeto de sindicância judicial. Haveria, portanto, maior grau de eficácia e de efetividade da decisão arbitral como meio de resolução do conflito<sup>44</sup>.

O assunto não passou despercebido aos PLs nº 4.257/19 e 4.468/20, que fizeram uma escolha clara: ambos consideraram o controle judicial da decisão arbitral como hipótese excepcional.

O PL nº 4.257/19 previu, no *caput* do art. 16-F que pretende incluir na LEF (em sua versão mais atual do Substitutivo apresentado pelo Senador Tasso Jereissati, que também tem origem em sugestão apresentada pelo Grupo de Pesquisa), a possibilidade de qualquer parte pleitear, judicialmente, a declaração de nulidade da decisão arbitral, caso esta “contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com

---

questões de fato e técnicas, de acordo com as regras jurídicas brasileiras; c) o dispositivo, em que os árbitros resolverão as questões que lhes forem submetidas e estabelecerão o prazo para o cumprimento da decisão, se for o caso; e d) a data e o lugar em que foi proferida.”

<sup>44</sup> A preocupação com o tema e a escolha de uma das posições anteriores é relevante especialmente à luz do fato de que o sistema tributário brasileiro está inserido no texto constitucional, sendo que alegações de inconstitucionalidade sempre resultam no debate judicial da questão em disputa.

repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetitivos, desde que com publicação da ata de julgamento anteriores (*sic*) ao recebimento da notificação ou ciência pessoal da sentença arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos, sendo aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.”<sup>45</sup>

Já o PL nº 4.468/20 impossibilita decisão arbitral “contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal” (art. 2º, inciso III, do PL). Tal vedação o aproxima do PL nº 4.257/19<sup>46</sup>.

O controle judicial da decisão arbitral constitui, portanto, exceção em ambos os PLs. Em nenhum deles é prevista a possibilidade do compromisso arbitral e da decisão arbitral serem objeto de pedido de anulação judicial pelo simples desacordo da parte perdedora. Observado o sistema de precedentes vinculantes do CPC (art. 927) e inexistente qualquer causa de nulidade da decisão arbitral (art. 32 da Lei de Arbitragem, reiterado ou adaptado nos PLs), tal decisão não é passível de controle judicial.

A posição do Grupo de Pesquisa é a de que esse aspecto é de fundamental importância para definir a autonomia do instituto e traçar, com precisão, os limites dentro dos quais o Poder Judiciário poderá interferir na decisão do tribunal arbitral, sob a legítima pretensão de manter a coerência do ordenamento jurídico e preservar a competência do Supremo Tribunal Federal de declarar a inconstitucionalidade de normas no controle concentrado ou abstrato, em especial na esfera tributária.

**A partir dessas constatações, o Grupo de Pesquisa sugere que os requisitos e os efeitos da sentença arbitral tributária sejam fixados nos termos dos PLs nº 4.257/19 e 4.468/20, porque isto concretiza o valor da segurança jurídica e reforça a validade e autonomia do instituto: a inserção do método arbitral no sistema de**

---

<sup>45</sup> O dispositivo reproduz, quase que integralmente, as hipóteses do art. 927 do CPC.

<sup>46</sup> Além disso, o PL nº 4.468/20 adota, no art. 10, fórmula muito semelhante à contida na Lei de Arbitragem (e repetida pelo PL nº 4.257/19), para relacionar as hipóteses de nulidade da decisão arbitral a casos de nulidade do compromisso arbitral, incompetência da autoridade que a proferiu, situações de prevaricação, concussão e corrupção passiva, dentre outras.

**resolução de conflitos tributários, à maneira preconizada pelos PLs, não descuida da necessidade de, em consonância com a via judicial de solução de disputas, manter uma jurisprudência estável, íntegra e coerente, conforme o art. 926 do CPC.**

### **I.5.3 – Requisitos do árbitro e da instituição arbitral**

A elaboração de um modelo nacional efetivo de arbitragem tributária exige cautela especial no modo de escolha dos árbitros e das instituições de arbitragem. Como afirma Leonardo Varella Giannetti: “(...) o sucesso da arbitragem depende, principalmente, da boa atuação dos árbitros. O modo pelo qual eles atuam determina o êxito ou o fracasso do instituto. Se hoje, no Brasil, a arbitragem vem crescendo e sendo valorizada, isto decorre da atuação conjunta de instituições de arbitragem, associações e dos profissionais que atuam na área e que, de forma cotidiana ou não, figuram como árbitros em procedimentos realizados aqui e no exterior.”<sup>47</sup>

O PL nº 4.257/19 (em sua versão mais atual do Substitutivo apresentado pelo Senador Tasso Jereissati) diz, sobre este tema, que o processo arbitral “deverá ser conduzido por órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciados por cada unidade da Federação, facultada a realização de atos procedimentais de forma presencial ou eletrônica” (art. 16-C que o PL quer introduzir na LEF). Diz ainda que: “Nenhum árbitro pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte por dois anos.” (art. 16-B que o PL pretende incluir na LEF).

De resto, a aplicação subsidiária da Lei de Arbitragem no modelo de arbitragem tributária do referido PL suscita a observância, neste modelo, dos dispositivos daquela Lei que tratam da escolha e atuação dos árbitros<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> GIANNETTI, Leonardo Varella. A composição do tribunal arbitral tributário: quem pode figurar como árbitro? In: PISCITELLI, Tathiane et al. (org.). Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 149.

<sup>48</sup> Arts. 13 a 18, exceto naquilo que conflitar com as disposições do PL nº 4.257/19.

O PL nº 4.468/20 traz, de seu turno, tratamento mais extenso da matéria. Nele se lê que o respectivo modelo de arbitragem tributária “será necessariamente institucional, podendo o ato de regulamentação credenciar as instituições ou câmaras arbitrais competentes para processar as controvérsias tributárias reguladas nesta Lei.” (art. 3º, inciso XII do PL). Já os requisitos da instituição que cuidará do procedimento arbitral são os seguintes: “I - estar situada no Brasil; II - estar regularmente constituída há pelo menos oito anos; III - estar em regular funcionamento como instituição ou câmara arbitral; e IV - ter reconhecidas idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais.” (parágrafo único do art. 3º do PL).

Ainda de acordo com o PL nº 4.468/20, o exercício da função de árbitro exige o cumprimento dos seguintes requisitos: “I - estar no gozo de plena capacidade civil; e II - deter conhecimento técnico compatível com a natureza do litígio a ser dirimido, jurídico ou não, sendo essencial, no mínimo, dez anos de comprovada experiência profissional na área de atuação, bem como duas graduações em nível técnico ou superior ou uma graduação e uma pós-graduação em instituições de ensino nacionais ou estrangeiras cuja titulação tenha sido reconhecida no Brasil” (§9º do art. 4º do PL).

O Grupo de Pesquisa entende que a arbitragem tributária pode ter curso seja em órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciados por cada unidade da Federação, seja em órgão público específico pensado para este fim. Outras experiências poderiam ainda ser avaliadas. Na seara da arbitragem tributária portuguesa (regida pelo Decreto-Lei nº 10/11 - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), por exemplo, os procedimentos arbitrais são efetuados no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), uma associação privada sem fins lucrativos, de âmbito nacional e caráter especializado, pensada inicialmente para promover a resolução de litígios emergentes de contratos e de relações jurídicas de emprego público e que hoje também promove a resolução jurisdicional de conflitos via arbitragem tributária<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Despachos nº 5097/09 e 5880/18, ambos da Secretaria de Estado da Justiça de Portugal. Cf. <https://www.caad.org.pt/caad/apresentacao>. Acesso em: 3 de maio de 2022. Sobre o sucesso da arbitragem tributária portuguesa, cf. VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais. A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados In: PISCITELLI, Tathiane et al. (org.). Arbitragem tributária: desafios

Quanto aos requisitos de escolha dos árbitros, o Grupo de Pesquisa entende que, em razão da complexidade da matéria tributária no país e do cuidado especial que a novidade do instituto demanda, os requisitos previstos no PL nº 4.468/20 podem ser considerados adequados neste momento, sem prejuízo de uma posterior modificação e ampliação do leque de profissionais aptos a atuarem como árbitros, a depender da consolidação do instituto.

**Nesses termos, o Grupo de Pesquisa sugere que o *locus* de realização de arbitragem tributária seja definido em termos amplos, de modo a permitir a atuação de órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciados por cada unidade da Federação ou de órgão público específico pensado para este fim. No que concerne aos requisitos de escolha dos árbitros, entende-se que aqueles previstos no PL nº 4.468/20 devem incluídos no regime nacional de arbitragem tributária, com possibilidade de revisão futura (e ampliação do leque de potenciais árbitros) quando o instituto estiver consolidado.**

#### **I.5.4 – Salvaguarda dos agentes públicos participantes do processo arbitral tributário**

Outro ponto relevante é a necessidade de salvaguardar a atuação dos agentes públicos participantes do processo arbitral tributário. É o que vem sendo feito no país em relação a outros métodos de resolução de conflitos que envolvam matéria tributária. O art. 29 da Lei nº 13.988/20 (Lei federal de transação) é exemplar neste sentido: “Os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação nos termos desta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os

---

institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, pp. 27 a 47 e VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais (orgs.). Arbitragem em direito público, São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, pp. 7 a 24. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>. Acesso em: 3 de maio de 2022.

órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem”<sup>50</sup>.

O referido dispositivo não apenas é fundamental na disciplina federal da transação (sendo uma das razões de seu sucesso), mas também, e com as devidas adaptações, é relevante para a ampla aceitação e desenvolvimento dos demais métodos alternativos (ou adequados) de solução de disputas tributárias, sejam autocompositivos, sejam heterocompositivos.

**O Grupo de Pesquisa sugere, assim, a inclusão, na disciplina nacional da arbitragem tributária, de dispositivo semelhante ao art. 29 da Lei nº 13.988/20, o que conferiria amparo normativo e maior conforto aos atores envolvidos na sua aplicação. Sem esta medida, o receio destes atores de que sua conduta venha a ser alvo de órgãos de controle interno e externo poderia prejudicar, ou mesmo impedir, a submissão de conflitos tributários à via arbitral.**

### **I.5.5 – Transparência do procedimento**

A consolidação da arbitragem tributária no Brasil certamente dependerá da transparência do instituto. O alto grau de transparência da arbitragem tributária portuguesa é uma das razões de seu sucesso naquele país, promovendo uma relação de confiança entre a administração tributária e os contribuintes: todas as decisões proferidas pelos tribunais arbitrais são disponibilizadas no site do CAAD, sendo passíveis de acesso público e gratuito. Os árbitros e a matéria em jogo são facilmente identificáveis. Para completar, as decisões são enviadas para a Procuradoria-Geral da República<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> A Lei nº 13.140/15 (Lei federal de mediação) revela a mesma preocupação. Confira-se o art. 40: “Os servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição extrajudicial do conflito somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou criminalmente quando, mediante dolo ou fraude, receberem qualquer vantagem patrimonial indevida, permitirem ou facilitarem sua recepção por terceiro, ou para tal concorrerem.”

<sup>51</sup> Cf. VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais. A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados In: PISCITELLI, Tathiane et al. (org.). Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, pp. 27 a 47 e VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia

**Esta constatação leva o Grupo de Pesquisa a sugerir que o regime nacional brasileiro de arbitragem tributária seja caracterizado por ampla transparência – respeitados, é claro, os limites do sigilo fiscal – consubstanciada na divulgação em meio eletrônico de todas as sentenças arbitrais proferidas, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia e permitam o acesso público e gratuito dos contribuintes.**

### **I.5.6 – Regime de transição**

Um último ponto a considerar no que concerne ao procedimento arbitral consiste no denominado regime de transição. Criada a arbitragem tributária no Brasil, seria relevante prever regras de transição ou disposições transitórias que possibilitassem a migração das disputas em curso pelos métodos judiciais tradicionais para a arbitragem tributária<sup>52</sup>.

**Nesses termos, o Grupo de Pesquisa sugere a previsão de um modelo de transição que estabeleça um prazo de, pelo menos, dois anos para migração ao regime de arbitragem tributária, a contar da data da publicação da lei instituidora<sup>53</sup>. Durante esse período, haveria tempo hábil para a edição de atos de manifestação de vontade da administração tributária, criação ou credenciamento**

---

Carvalhois (orgs.). Arbitragem em direito público, São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, pp. 7 a 24. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>. Acesso em: 3 de maio de 2022.

<sup>52</sup> Isso não seria necessário na lógica do PL nº 4.468/20, pois ele se concentra em interregnos muito específicos, mas seria razoável contemplar tal hipótese considerado o sistema arbitral do PL nº 4.257/19.

<sup>53</sup> Uma redação possível da respectiva norma, pensada no âmbito do Grupo de Pesquisa em relação ao PL nº 4.257/19 e incluída com algumas alterações no Substitutivo anteriormente citado, apresentado pelo Senador Tasso Jereissati, é a seguinte: “Os autores das ações judiciais mencionadas nos arts. 16-A e 41-T da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1.980, que estiverem em curso na data de publicação desta Lei, poderão optar pela adoção de juízo arbitral, desde que o façam no prazo de 2 (dois) anos a contar da referida publicação. Parágrafo único. É vedada a opção pela adoção de juízo arbitral caso tenha sido proferida sentença nas ações judiciais mencionadas no *caput*”. A inspiração desta regra advém da experiência portuguesa com a arbitragem tributária (especialmente o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT – previsto no Decreto-Lei nº 10/11). Cf. DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): Funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane et al. (org.). Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, pp. 61 a 71.

## **de órgãos institucionais ou entidades especializadas para os processos arbitrais e instrumentalização do procedimento.**

### **I.6 – Legislação subsidiária aplicável**

O cuidado especial necessário à construção do regime brasileiro de arbitragem tributária também demanda a indicação das normas às quais se poderá recorrer para resolver questões decorrentes de eventuais lacunas jurídicas. Por tratarem de questão processual, no sentido de que trazem a previsão de mecanismo heterocompositivo de solução de disputas tributárias, tanto o PL nº 4.257/19 quanto o PL nº 4.468/20 têm conexão com o CPC<sup>54</sup>.

Além disto, ambos os PLs contêm, como visto, características que os aproximam do sistema da Lei de Arbitragem. Nada mais natural, então, que a aplicação subsidiária daquela Lei a ambos. É o que se vê no PL nº 4.257/19: a previsão da mencionada aplicação subsidiária está no art. 16-A, que tal PL tenciona incluir na LEF.

O PL nº 4.468/20 seguiu, contudo, caminho distinto: ele prevê, no art. 13, a aplicação subsidiária da Lei nº 13.988/20 (Lei federal de transação). Trata-se de ponto que merece crítica e que deve ser superado: a despeito de ambos os institutos, arbitragem e transação, situarem-se no contexto mais geral dos métodos alternativos (ou adequados) de resolução de disputa, eles não se confundem, e o regramento jurídico da transação em nada colabora com a evolução da arbitragem no Brasil, especialmente à luz da existência de uma lei geral de arbitragem que é, inclusive, aplicada às relações jurídicas entre particular e administração pública<sup>55</sup>.

**Para evitar dúvidas interpretativas e eventual judicialização do instituto, o Grupo de Pesquisa sugere, assim, que o CPC e a Lei de Arbitragem sejam definidos**

---

<sup>54</sup> O PL nº 4.257/19 praticamente reproduz o CPC ao tratar das hipóteses excepcionais de controle judicial da decisão arbitral e da questão da fixação dos honorários advocatícios, enquanto o PL nº 4.468/20 invoca o mesmo diploma em vários momentos. Cf. PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa e FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Ibid.*, pp. 760/761.

<sup>55</sup> Art. 1º, §1º, da Lei de Arbitragem: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

como legislação subsidiária aplicável à arbitragem tributária no âmbito do regime nacional deste instituto.

## II – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Até a edição da Medida Provisória (MP) nº 899/19, a chamada MP do Contribuinte Legal, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/20, a transação tributária desempenhava papel muito restrito na solução de conflitos tributários no país.<sup>56</sup>

A criação do regime federal de transação, um marco na instituição do sistema multiportas brasileiro de resolução de controvérsias tributárias, mudou amplamente tal situação, e em curto período: esse meio autocompositivo não apenas se transformou num efetivo método de equacionamento de questões tributárias<sup>57</sup>, como também vem servindo como catalisador para criação do instituto nos demais entes federativos<sup>58</sup>.

Isso se deve, entre outras coisas, ao desenho do regime transacional. Há três modalidades de transação no âmbito federal: (i) a transação na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na

---

<sup>56</sup> Cf. MASCITTO, Andréa, PISCITELLI, Tathiane e FUNAGOSHI, Cristina Mari. A realidade da transação tributária no Brasil. Jota, 19 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>. Acesso em: 3 de maio de 2022. Não era o caso, entretanto, no Município de Blumenau. O regime de transação de Blumenau foi criado pela Lei Municipal nº 8.532/17 e estava em pleno desenvolvimento quando da criação da transação na esfera federal. A excelência deste regime municipal foi reconhecida no Prêmio Inovare-2020: ele foi um dos vencedores, na categoria juiz. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina vem incentivando a adoção de tal modelo de transação naquele Estado, de modo a atender a Meta 9 do CNJ (que integrou a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas – ONU – no Poder Judiciário) e promover a desjudicialização de litígios. (Cf. <https://www.tjsc.jus.br/web/imprensa/-/pj-apresentara-transacao-tributaria-para-os-295-procuradores-dos-municipios-de-sc>; acesso em: 3 de maio de 2022).

<sup>57</sup> Os números mais recentes, divulgados pela PGFN em 19/4/22, mostram que foram celebrados 1.106.785 acordos de transação, com a regularização de R\$263 bilhões cobrados em 3.005.119 inscrições em dívida ativa da União (Cf. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/transacao-regulariza-r-263-bilhoes-no-ambito-da-divida-ativa>; acesso em: 4 de maio de 2022).

<sup>58</sup> A exemplo do Estado e do Município de São Paulo, com a publicação, respectivamente, da Lei Estadual nº 17.293/20 e da Lei Municipal nº 17.324/20.

cobrança de créditos de competência da Procuradoria-Geral da União, celebrada por proposta individual ou por adesão (transação na cobrança)<sup>59</sup>; (ii) a transação no contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, celebrada por adesão (transação de teses)<sup>60</sup>; e (iii) a transação no contencioso tributário de pequeno valor, celebrada por adesão.<sup>61</sup>

O sucesso alcançado em conjunto por estas modalidades não afasta, na opinião do Grupo de Pesquisa, a necessidade de importantes ajustes, todos objetos das sugestões a seguir expostas, precedidas apenas de breve justificação em razão de todo o desenvolvimento já verificado na matéria.

## II.1 – Criação de normas gerais

Embora o regime federal de transação esteja exercendo o papel de catalisador para criação desse método autocompositivo nos demais entes federativos, seria importante que tal movimento se intensificasse, seja para auxiliar

---

<sup>59</sup> Esta modalidade deu origem a diversas espécies de transação, como as transações extraordinária (Portaria PGFN nº 9.924/20 – cf. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108609>; acesso em: 4 de maio de 2022) e excepcional (Portaria PGFN nº 14.402/20 – cf. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>; acesso em: 4 de maio de 2022).

<sup>60</sup> Objeto da Portaria do Ministério da Economia (ME) nº 247/20 (cf. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110356>; acesso em: 4 de maio de 2022). Em 2021, a transação de teses esteve disponível na forma do Edital PGFN/RFB nº 11/21 (cf. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/maio/novo-edital-para-fazer-acordo-com-a-receita-federal/edital-11-2021-transacao-de-relevante-controversia-juridica.pdf/view>; acesso em: 4 de maio de 2022), que autorizou a transação no contencioso de débitos de pessoas naturais/jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a outras entidades/fundos incidentes sobre a participação nos lucros e resultados (PLR). Neste ano, nos termos do Edital PGFN/RFB nº 9/22 (cf. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-no-contencioso-tributario-referente-a-amortizacao-fiscal-do-agio>; acesso em: 5 de maio de 2022), foi autorizada, até o dia 29/7/22, a transação no contencioso de débitos de pessoas naturais/jurídicas oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei nº 12.973/14.

<sup>61</sup> Esta modalidade também abrange algumas espécies de transação, como a transação no contencioso tributário de pequeno valor (Edital PGFN nº 16/20 – cf. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-tributaria-na-divida-ativa-de-pequeno-valor>; acesso em: 4 de maio de 2022).

de modo mais eficaz a substituição da cultura do litígio pela cultura do diálogo e da cooperação entre a administração tributária e os contribuintes, seja para melhorar o acesso à justiça tributária.<sup>62</sup>

**Com esse objetivo, o Grupo de Pesquisa sugere a criação de normas gerais de transação tributária por meio de lei ordinária nacional, nos termos do art. 24, inciso I e §1º da CR/88.<sup>63</sup> Tais normas gerais – cujos elementos deveriam abranger, no mínimo, aqueles referidos nas sugestões abaixo descritas – serviriam não apenas para conferir maior uniformidade, racionalidade e coerência à transação tributária em âmbito nacional, mas também para mitigar eventuais reservas ainda existentes em relação a esse tema nos entes da Federação.**

## **II.2 – Revisão do modelo de transação por adesão**

A materialização da transação no âmbito federal tem implicado a celebração, em sua grande maioria, de transações por adesão<sup>64</sup>. Tal se dá em razão de determinação legal (na transação de teses e na transação no contencioso tributário de pequeno valor, como visto acima) ou de determinação infralegal (na transação na cobrança<sup>65</sup>).

---

<sup>62</sup> Este assunto deve, efetivamente, ser compreendido no âmbito de uma reforma processual tributária. Como afirma Tathiane Piscitelli: “o caminho de uma reforma processual é menos penoso do que aquele necessário para uma reforma tributária, além de mais efetivo para conferir maior racionalidade e segurança jurídica às relações jurídicas tributárias. Nesse sentido, a ampliação de métodos adequados de resolução de disputa em matéria tributária é fundamental.” (PISCITELLI, Tathiane. Métodos adequados de resolução de conflitos na reforma processual tributária. Fio da Meada, 31 de março de 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/03/metodos-adequados-de-resolucao-de-conflitos-na-reforma-processual-tributaria.ghtml>; acesso em: 4 de maio de 2022).

<sup>63</sup> Art. 24 da CR/88: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”

<sup>64</sup> Feita por meio eletrônico (no âmbito da PGFN, no sistema Regularize).

<sup>65</sup> Com base no art. 14, inciso III da Lei federal de transação (“Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará: (...) III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;”), o art. 32 da Portaria PGFN nº 9.917/20 circunscreveu a transação individual às seguintes hipóteses na área tributária: “I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais); II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial

Ocorre que o modelo de transação por adesão não é adequado, pois resulta na necessidade de cumprimento de condições inegociáveis pelo contribuinte: há redução do âmbito de negociação possível à mera adesão do contribuinte a critérios estabelecidos unilateralmente pela administração tributária. E quem apenas adere não verdadeiramente negocia, o que significa que este modelo não constitui, em realidade, transação<sup>66</sup>, mas sim uma mistura de parcelamento/anistia/remissão<sup>67</sup>. Como a transação por proposta individual implica negociação e reflete mais adequadamente a ideia de concessões mútuas entre administração tributária e contribuinte<sup>68</sup>, ela constitui a verdadeira transação tributária.

**O Grupo de Pesquisa sugere, assim, que o modelo de transação por proposta individual seja adotado com a maior abrangência possível (nos termos abaixo expostos), passando a “transação por adesão” a ser adaptada e requalificada juridicamente tendo em vista a sua natureza de parcelamento/anistia/remissão.**

### II.3 - Revisão do modelo de transação por proposta individual

---

ou em intervenção extrajudicial; III - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; e IV - débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia;”.

<sup>66</sup> Cf. PISCITELLI, Tathiane. Métodos adequados de resolução de conflitos na reforma processual tributária. Fio da Meada, 31 de março de 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/03/metodos-adequados-de-resolucao-de-conflitos-na-reforma-processual-tributaria.ghtml>; acesso em: 4 de maio de 2022 e PISCITELLI, Tathiane. Transação da pandemia ou parcelamento repaginado? Fio da Meada, 12 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2021/02/transacao-da-pandemia-ou-parcelamento-repaginado.ghtml>; acesso em: 4 de maio de 2022.

<sup>67</sup> A remissão é autorizada no caso da transação de teses.

<sup>68</sup> A sistemática geral da transação individual é “composta de elementos que demonstram a existência de real negociação entre o devedor e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com concessões mútuas de ambos (tais como anistia e diferimento, do lado fazendário, e desistência de discussão judicial e apresentação de garantias pelo devedor) para encerrar o litígio e extinguir o crédito tributário.”(FERNANDES, André Luiz Fonseca e COSTA, Cinthia Nascimento Elias da. A importância da publicidade e da transparência na transação individual. Jota, 28 de julho de 2021. Disponível em: [https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-importancia-da-publicidade-e-da-transparencia-na-transacao-individual-28072021#\\_ftnref6](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-importancia-da-publicidade-e-da-transparencia-na-transacao-individual-28072021#_ftnref6); acesso em: 4 de maio de 2022).

A sugestão anterior leva à necessidade de se rever o modelo de transação por proposta individual. Como já visto, em função do art. 14, inciso III da Lei nº 13.988/20<sup>69</sup>, o art. 32 da Portaria PGFN nº 9.917/20 circunscreveu a transação individual às seguintes hipóteses na área tributária:

I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais);

II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial;

III - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; e

IV - débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia;

O problema principal está no inciso I acima transcrito, que limita a transação por proposta individual a débitos inscritos em dívida ativa da União de montante superior a R\$15 milhões de reais. Tal limitação suscita muitas dúvidas: ela constitui *discrímen* legítimo para conferir tratamento diferenciado aos contribuintes devedores?<sup>70</sup> Será que atenderia à igualdade ao estipular um mesmo patamar para contribuintes de todas as regiões do país?<sup>71</sup> Não haveria criação de uma casta

---

<sup>69</sup> Art. 14 da Lei federal de transação: “Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará: (...) III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;”.

<sup>70</sup> Nas palavras de Leonardo Varella Giannetti e Andréa Mascitto: “Por que um contribuinte com débito superior a R\$ 15 milhões pode ter mais uma via para a solução dos seus problemas enquanto o outro, que pode estar em situação de penúria e dificuldade muito maior que o primeiro devedor, não pode lançar mão dessa via?” (GIANNETTI, Leonardo Varella e MASCITTO, Andrea. Transação tributária, delegação legislativa e controle dos critérios. Jota, 1º de julho de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transacao-tributaria-delegacao-legislativa-e-controle-dos-criterios-01072021>; acesso em: 4 de maio de 2022).

<sup>71</sup> “Afinal, R\$ 15 milhões de um contribuinte em São Paulo ou Minas Gerais tende a ser uma realidade bem diferente de um contribuinte no Maranhão ou no Tocantins.” (GIANNETTI, Leonardo Varella e MASCITTO, Andrea. *Ibid.*)

privilegiada de devedores, com desconsideração da diversidade regional e da realidade econômica de cada unidade da Federação?<sup>72</sup>

**São dúvidas fundadas, que levam o Grupo de Pesquisa a sugerir a extinção ou, no mínimo, a revisão dessa limitação valorativa da transação por proposta individual, de modo a calibrá-la à luz da realidade econômica de cada unidade da Federação.**

#### **II.4 – Previsão de um regime mais amplo de transação**

O desenvolvimento e a consolidação de um regime efetivo de transação também passam pela inclusão, no modelo de transação por proposta individual, de hipóteses ainda não previstas na Lei federal de transação.

O Grupo de Pesquisa considera relevante estabelecer uma via transacional por proposta individual nos casos de (i) débitos que sejam objeto de contencioso administrativo (considerada a modalidade de transação na cobrança); e (ii) débitos abrangidos pelo contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica (transação de teses). Em ambos os casos, o objetivo é o de preservar o cerne da transação: verdadeira negociação e concessões mútuas entre administração tributária e contribuinte.

Além disso, há outra situação a ser considerada, que não é hoje abrangida pela Lei federal de transação, mas que também poderia admitir transação por proposta individual: a do chamado “limbo processual”, que compreende a) o encerramento de processo administrativo tributário com derrota do contribuinte; e b) a inexistência de inscrição do respectivo débito em dívida ativa.

Essa situação, que não é incomum, decorre ou da demora da Receita Federal em encaminhar o débito para inscrição em dívida, ou da demora da PGFN na referida inscrição. A despeito da vontade do contribuinte de transacionar e da presença de

---

<sup>72</sup> Cf. PISCITELLI, Tathiane. Métodos adequados de resolução de conflitos na reforma processual tributária. Fio da Meada, 31 de março de 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/03/metodos-adequados-de-resolucao-de-conflitos-na-reforma-processual-tributaria.ghtml>; acesso em: 4 de maio de 2022.

todos os demais requisitos para celebração, a transação é obstaculizada unicamente por falta da citada inscrição.

Isso prejudica o desenvolvimento do instituto e contraria os seus objetivos. De instrumento necessário à ampliação do acesso à jurisdição e resolução das disputas tributárias, ele passa a instrumento promotor da judicialização: muitos contribuintes ingressam no Poder Judiciário para ter acesso à via transacional.

**O Grupo de Pesquisa sugere, assim, que seja legalmente estendido o modelo de transação por proposta individual para englobar: (i) débitos objeto de contencioso administrativo (transação na cobrança); (ii) débitos objeto de contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica (transação de teses); e (iii) débitos que estejam no chamado “limbo processual”.**

## **II.5 – Sugestões gerais**

O Grupo de Pesquisa apresenta ainda as seguintes sugestões de elementos que deveriam ser referidos em normas gerais de transação tributária para incrementar a efetividade deste meio de solução de controvérsias:

- (i) possibilidade de negociação de honorários de sucumbência;**
- (ii) previsão de regime de garantias mais amplo do que o contido na Lei federal de transação;<sup>73</sup>**
- (iii) revisão dos meios de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, com possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL;**
- (iv) efetivação do princípio da publicidade, com determinação de maior transparência na divulgação das informações constantes das transações celebradas e adoção de padrão nacional nesse sentido;<sup>74</sup>**

---

<sup>73</sup> De acordo com o §6º do art. 11 da Lei federal de transação: “Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado.”

<sup>74</sup> Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca e COSTA, Cinthia Nascimento Elias da. A importância da publicidade e da transparência na transação individual. Jota, 28 de julho de 2021. Disponível em:

(v) criação de mecanismo de uniformização de transação no âmbito da PGFN e/ou da Receita Federal, de modo a permitir a fixação de critérios públicos sobre temas como o uso de depósitos judiciais, de créditos do contribuinte, de garantias, etc.; e

(vi) garantia do necessário sigilo de documentos sensíveis, com a) adoção, no âmbito do Ministério da Economia, da RFB e da PGFN, de termo de confidencialidade obrigatório; b) criação de órgão pela RFB e pela PGFN que tenha como finalidade a auditoria interna dos procedimentos de transação; e c) armazenamento em bancos de dados que não estejam disponíveis a toda a estrutura do Fisco.

### III – MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA

A mediação<sup>75</sup> na área tributária começa a se desenvolver no país. Sua previsão inicial na Lei nº 13.140/15 (Lei federal de mediação) foi tímida porque, consoante o art. 38, inciso I nela contido, as controvérsias jurídicas de particulares relativas a tributos administrados pela Receita Federal ou créditos inscritos em dívida ativa da União não podem ser objeto de mediação.

A edição, no Município de Porto Alegre, da Lei nº 13.028/22 trouxe novas luzes ao tema. Tal lei institui a mediação tributária naquele Município, tendo por objeto, nos termos de seu art. 23, “tributos, temas ou casos controvertidos”, sendo que a mediação “poderá ser realizada nas seguintes fases administrativas ou judiciais: I – consulta fiscal; II – pré-lançamento; III – contencioso administrativo-tributário e inscrição em dívida ativa; ou IV – contencioso judicial tributário.” (art. 24 da referida lei).<sup>76</sup>

---

[https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-importancia-da-publicidade-e-da-transparencia-na-transacao-individual-28072021#\\_ftnref6](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-importancia-da-publicidade-e-da-transparencia-na-transacao-individual-28072021#_ftnref6); acesso em: 4 de maio de 2022

<sup>75</sup> Art. 165, §3º do CPC/15: “O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará os interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos.”

<sup>76</sup> Cf. <https://leismunicipais.com.br/a/rs/p/porto-alegre/lei-ordinaria/2022/1303/13028/lei-ordinaria-n-13028-2022-institui-a-mediacao-tributaria-no-municipio-de-porto-alegre-cria-a-camara-de-mediacao-e-conciliacao-tributaria-da-secretaria-municipal-da-fazenda-cmct-smf-vinculada-a-estrutura-da-superintendencia-da-receita-municipal-na-smf-e-altera-a-lei-n-12003-de-27-de-janeiro-de-2016-que-institui-a-central-de-conciliacao-e-da-outras-providencias-criando-a-camara-de-mediacao-e-conciliacao-tributaria-da-procuradoria-geral-do-municipio-cmct-pgm-e-a-incluindo-no-rol-das-camaras-da-central-de-conciliacao?q=media%C3%A7%C3%A3o>; acesso em: 5 de maio de 2002.

Trata-se de uma via de resolução de conflitos que pode desempenhar um papel importante no campo tributário. Assim como no caso da arbitragem e da transação, a mediação tributária pode auxiliar de modo eficaz na substituição da cultura do litígio pela cultura do diálogo e da cooperação entre a administração tributária e os contribuintes e melhorar o acesso à justiça fiscal<sup>77</sup>.

**Com esse objetivo, o Grupo de Pesquisa sugere a criação de normas gerais de mediação tributária por meio de lei ordinária nacional, nos termos do art. 24, inciso I e § 1º da CR/88<sup>78</sup>. Para conferir uniformidade, racionalidade e coerência à mediação tributária em âmbito nacional, e mitigar eventuais reservas ainda existentes em relação a este tema nos entes da Federação, tais normas gerais deveriam conter, no mínimo, os seguintes elementos:**

- (i) ampla abrangência;**
- (ii) momento de instituição, que também deveria ser fixado de modo extenso (prevendo, a exemplo do Município de Porto Alegre, a possibilidade de mediação nas fases de consulta fiscal, pré-lançamento, contencioso administrativo-tributário e inscrição em dívida ativa e contencioso judicial tributário);**
- (iii) procedimento;**
- (iv) requisitos do mediador, com observância do art. 6º da Recomendação CNJ 120/2021;<sup>79</sup>**
- (v) despesas do procedimento e honorários do mediador;**
- (vi) obrigações das partes;**
- (vii) requisitos e efeitos da mediação bem-sucedida;**

---

<sup>77</sup> Como afirmam Andréa Mascitto e Priscila Faricelli de Mendonça: “Com o adequado direcionamento de demandas já judicializadas à mediação ou mesmo possibilidade de fiscos criarem centros para mediação extrajudicial de conflitos com contribuintes (o que já lhes é permitido conforme artigo 32 da Lei 13.140/15 e deve ter seu escopo ampliado), resultados mais satisfatórios seriam certamente alcançados, com ambiente de diálogo e propício à pacificação social.” (MASCITTO, Andréa e MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Repensando o modelo: como desjudicializar as disputas tributárias no Brasil. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.). Justiça tributária: um novo roteiro. 2. ed., rev., e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019, p. 85).

<sup>78</sup> Art. 24 da CR/88: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”

<sup>79</sup> Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 2 de maio de 2022.

- (viii) transparência do procedimento, respeitado o sigilo fiscal;
- (ix) salvaguarda dos agentes públicos participantes do procedimento de mediação; e
- (x) aplicação subsidiária de outras leis (Lei federal de transação e CPC/15).

**Além disso, sugere-se a modificação do art. 38 da Lei federal de mediação, de modo que as controvérsias jurídicas de particulares relativas a tributos administrados pela Receita Federal ou créditos inscritos em dívida ativa da União possam ser objeto de mediação.**

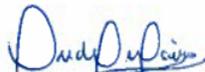
Submetemos tais sugestões a V. Exa. e se coloca à disposição para cuidar dos temas em maior detalhe e auxiliar nas discussões e na sua avaliação, de modo a oferecer a sua contribuição sobre assunto de extrema relevância para levar justiça tributária aos pequenos e grandes contribuintes, criando-se um efetivo sistema multiportas na solução de disputas tributárias.

Atenciosamente,



**Tathiane Piscitelli**

Coordenadora Acadêmica do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP. Professora de Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito da FGV Direito SP e Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição. Doutora e Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo.



**Andréa Mascitto**

Coordenadora Executiva do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” da FGV Direito SP. Professora da Pós-graduação da FGV Direito SP (GVLaw). Conselheira do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT). Membro do Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBAR) e da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Sócia da área tributária do Pinheiro Neto Advogados.

ANDRE LUIZ FONSECA FERNANDES

Assinado de forma digital por  
ANDRE LUIZ FONSECA FERNANDES  
Dados: 2021.10.01 11:16:35 -03'00'

**André Fernandes**

Pesquisador do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP. Conselheiro do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT). Mestrando em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (SP). Sócio de Alcides Jorge Costa Advogados Associados.