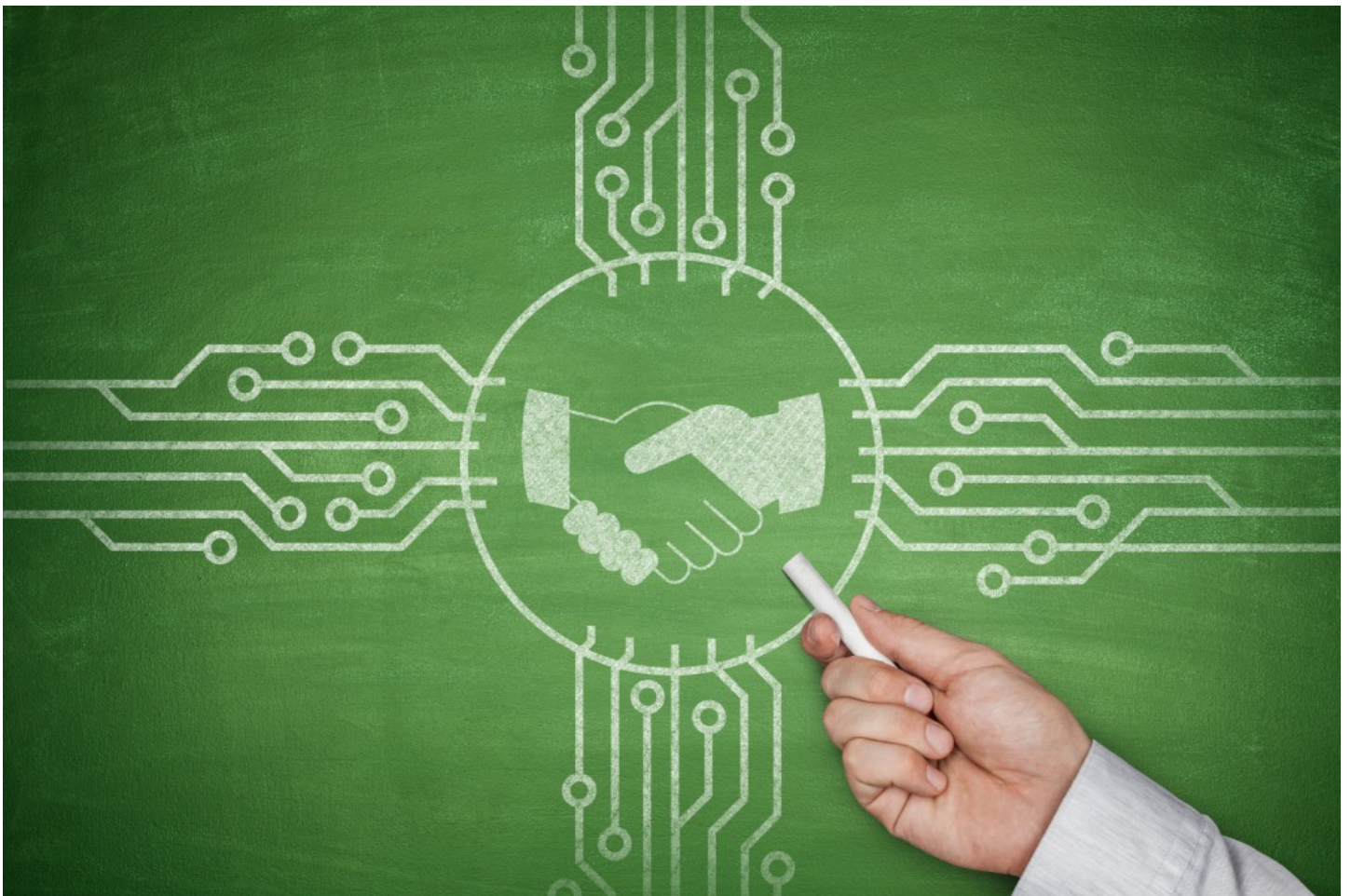


# Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários

É necessário definir a abrangência da cognição do árbitro no campo tributário

PAULO CESAR CONRADO  
JÚLIA SILVA ARAÚJO CARNEIRO  
ANDRÉ LUIZ FONSECA FERNANDES  
PHELIPE MOREIRA SOUZA FROTA

16/08/2019 13:16



Crédito: Pixabay

Conforme ressaltado nos três artigos publicados anteriormente nesta coluna<sup>1</sup>, a implementação da arbitragem tributária no Brasil impõe a superação de diversos desafios, considerando as peculiaridades do nosso sistema jurídico. Uma das reflexões pertinentes ao tema corresponde à possibilidade de ulterior judicialização

da sentença arbitral e, caso superada essa premissa, a definição das hipóteses em que ela é cabível.

**+JOTA: Assine o JOTA e não deixe de ler nenhum destaque!**

O processo arbitral insere-se num sistema autônomo, inconfundível com o do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), e suas linhas mestras estão definidas na Lei nº 9.307/1996 (Lei de Arbitragem – LA). O artigo 18 da LA prevê como regra a irrecorribilidade, em seu mérito, da sentença arbitral, dispondo que “o árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”. Os casos de anulação da sentença arbitral previstos no artigo 32 são excepcionais e visam a assegurar a observância de preceitos de ordem pública indispensáveis à administração da justiça. Não se prestam, assim, a discutir a justiça da decisão ou o fundo da controvérsia<sup>2</sup>.

A par disso, é certo que algumas demandas, como as tributárias, possuem características peculiares: diferentemente das arbitragens comerciais e até mesmo dos conflitos contratuais envolvendo a Administração Pública, o objeto litigioso tende à multiplicação, uma vez que a maioria das questões discutidas é comum a diversos contribuintes. Esse fator intensifica a preocupação com problemas de justiça fiscal, já que decisões conflitantes em casos análogos podem criar distorções entre contribuintes e produzir desequilíbrios de ordem concorrencial.

Ao lado disso, grande parte dos litígios tributários envolve alegações de questões de direito. Isso se dá, principalmente, pelo extenso regramento de princípios e regras de Direito Tributário pela Constituição, aliado às constantes mudanças e à expressiva quantidade de normas infraconstitucionais tributárias.

Desse modo, torna-se necessário definir a abrangência da cognição do árbitro no campo tributário. Um modelo possível é limitar a análise do tribunal arbitral a discussões nas quais a qualificação jurídica dos fatos dependa, sobretudo, de análises técnicas (geralmente denominadas de questões fáticas), tais como a classificação fiscal de mercadorias ou a definição do montante decorrente de decisão judicial transitada em julgado e passível de compensação (art. 74 da Lei nº 9.430/1996) pelo contribuinte<sup>3</sup>, excluindo a possibilidade de alegações sobre a validade de atos normativos e demais questões de direito.

Esse formato levaria à admissão de ulterior judicialização, considerando o direito fundamental ao acesso à tutela jurisdicional efetiva, uma vez que tais questões seriam subtraídas da cognição exercida pelo tribunal arbitral. Contudo, um dos atrativos principais da via arbitral é a celeridade no julgamento das demandas e a

segurança jurídica daí decorrente, qualidades que restariam mitigadas com a possibilidade de nova apreciação do litígio pelo Judiciário, ainda que sob alegações diversas.

Outra alternativa consiste em possibilitar a apreciação de questões de direito pelo árbitro. Trata-se do modelo adotado em Portugal, no qual o árbitro exerce função jurisdicional, é juiz de fato e de direito da causa e pode apreciar a validade de atos normativos e outras questões de direito.

O regime português de arbitragem tributária possibilita às partes, nos termos do art. 25º, nºs 1 e 2, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), a interposição de recurso para o Tribunal Constitucional, caso a sentença arbitral<sup>4</sup> recuse a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. Há, ainda, previsão de recurso da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo<sup>5</sup>, caso a decisão diverja, quanto à mesma questão fundamental de direito, de acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, órgãos hierarquicamente superiores aos tribunais administrativos e fiscais, competentes para apreciar os litígios fiscais<sup>6</sup>.

A sentença arbitral também pode ser anulada mediante pedido de impugnação, fundado na: a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b) Oposição dos fundamentos com a decisão; c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

É interessante notar que o art. 124º, nº 4, alíneas *h* e *j* da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril daquele ano (autorização legislativa da Assembleia da República portuguesa para aprovação do RJAT) estabeleceu, além da disciplina do pedido de impugnação acima exposta, a consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença arbitral, prevendo unicamente a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nas mesmas hipóteses hoje mencionadas no art. 25º, nº 1 do RJAT.

A previsão de recurso da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo foi, assim, criada pelo RJAT, o que é motivo de crítica da doutrina portuguesa.

Sustenta-se que a celeridade acaba por ser prejudicada<sup>7</sup> e que, embora a arbitragem tributária promova um descongestionamento de processos na primeira instância (tribunais administrativos e fiscais), tal regime recursal permite o subsequente

agravamento do já elevado congestionamento processual no Supremo Tribunal Administrativo<sup>8</sup>.

A tentativa de adoção de sistema semelhante no Brasil encontraria dificuldades evidentes: parte relevante da doutrina sustenta que não seria possível submeter à arbitragem tributária questões relativas à constitucionalidade de normas tributárias<sup>9</sup>. Para tais autores, apenas um exame de legalidade seria constitucionalmente autorizado à via arbitral. Além disto, a demora na apreciação de eventuais recursos pelo Judiciário e a insegurança jurídica gerada pela possibilidade de ulterior revisão do mérito da sentença arbitral constituiriam importantes consequências a serem consideradas.

Discute-se no Grupo de Pesquisa se tais consequências poderiam ou não ser relevadas. Ou seja: se seria conveniente, num primeiro momento, pensar na arbitragem tributária apenas como meio de auxiliar o descongestionamento da primeira instância do Poder Judiciário, já que, como revela o “Relatório Justiça em Números” de 2018, do Conselho Nacional de Justiça, o Poder Judiciário concentra, no 1º grau de jurisdição, 94% do acervo processual e 85% dos processos ingressados no último triênio<sup>10</sup>. Nesta hipótese, o sistema brasileiro se aproximaria do sistema português, com ampla possibilidade de recurso da sentença arbitral, a ser apreciado pela segunda instância do Poder Judiciário.

Outra hipótese seria manter, na arbitragem tributária, a tradição brasileira materializada na LA, qual seja, a de não admitir o reexame da sentença arbitral quanto ao mérito, com a restrita possibilidade de pleito de anulação da decisão por vício procedimental (arts. 32 e 33 da LA).

Esse modelo também leva a reflexões importantes como, por exemplo, a compatibilização da arbitragem com o sistema de precedentes vinculantes trazido pelo CPC/15.

Considerando-se que, diversamente das arbitragens comerciais, um número expressivo de causas tributárias se baseia em alegações de direito, é recomendável a vinculação expressa, por lei, dos tribunais arbitrais aos precedentes obrigatórios emitidos pelo STF e STJ, na forma do artigo 927 do CPC/15<sup>11</sup>. A inobservância desses precedentes na arbitragem gera problemas de justiça fiscal e neutralidade tributária, permitindo a criação de situações anti-isonômicas entre contribuintes e a obtenção de vantagens concorrenciais indevidas, a depender da natureza da jurisdição eleita, se privada ou estatal.

Além disso, apesar de a arbitragem configurar sistema próprio e autônomo em relação ao CPC/15, os precedentes vinculantes integram o aparato normativo do qual o árbitro não pode se distanciar<sup>12</sup>, já que vedado o recurso à equidade nas arbitragens tributárias (arts. 1º, § 3º, da LA e 108, IV, § 2º, do CTN). Isso não impede que o árbitro afaste a aplicação do precedente, de forma motivada, se constatar a desconexão entre o caso sob julgamento e o paradigma.

Caso, todavia, a sentença arbitral desconsidere precedente obrigatório, fica a pergunta: há meio de impugnação disponível para as partes? Atualmente, o regime da LA não admite a alegação de *error in iudicando* perante o Judiciário (art. 32 da LA), apesar de existir quem defenda o cabimento de ação anulatória na hipótese de descumprimento de precedente, por vício na fundamentação<sup>13</sup>. Também o cabimento de reclamação em tais casos é tema envolto de controvérsias.

Caberá ao legislador, portanto, definir as consequências para o descumprimento dos precedentes vinculantes nas arbitragens tributárias<sup>14</sup>.

Questão conexa, embora com contornos distintos, diz respeito à exigibilidade da sentença arbitral no caso de superveniente precedente vinculante do STF em sentido contrário. Em se tratando de decisão judicial, os artigos 525, § 12, e 535, § 5º, do CPC/15 afastam a exigibilidade da obrigação reconhecida em título executivo judicial (i) fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo STF e (ii) fundado em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tido pelo STF como incompatível com a Constituição.

Quanto à sentença arbitral, porém, não há consenso sobre a aplicação dos referidos dispositivos. De um lado, permitir a autonomia absoluta entre o sistema do CPC/15 e a via arbitral pode causar, como visto, situações anti-isonômicas entre litigantes em posições análogas. Por outro, a estabilidade da sentença arbitral, oriunda da delimitação rígida das hipóteses de controle das sentenças arbitrais pelo Judiciário (art. 32 da LA), constitui fator de estímulo à opção pela arbitragem.

Uma possível solução para o ponto é permitir aos atores envolvidos nos litígios tributários submetidos à via arbitral a revisão consensual da respectiva sentença, caso sobrevenha precedente vinculante do STF em sentido contrário, respeitada a aplicação isonômica do acordão para contribuintes em situações equiparadas.

A autonomia da vontade é a base do processo arbitral e as partes, ao optarem pela arbitragem, estão cientes das limitações impostas à revisão da sentença em tal via obtida. Assim, poderiam as partes celebrar negócio jurídico processual com vistas a

limitar antecipadamente a execução de sentença arbitral, na hipótese de o STF emitir precedente vinculante em sentido oposto à conclusão alcançada pelo tribunal arbitral.

Tal solução também pode ser imposta pelo legislador, inaugurando-se a possibilidade de a Fazenda Pública pleitear judicialmente a inexigibilidade da sentença arbitral cuja fundamentação tenha sido superada pelo STF ou STJ em precedente vinculante, caso essa lhe seja desfavorável. Do mesmo modo, seria permitido ao contribuinte, com base nos artigos 525, § 12, e 535, § 5º, do CPC/15, aduzir a inexigibilidade, total ou parcial, de certidão de dívida ativa oriunda de sentença arbitral definitiva, seja perante o tribunal arbitral, seja junto ao Judiciário, a depender da configuração adotada pela lei.

É certo concluir, com esse cenário, que a arbitragem em ambiente tributário (entre outros em que o modelo de precedente vinculativo tem especial incidência) reclama peculiar atenção, esforço que haverá de recompensar todos os atores, garantindo-lhes não só as vantagens imediatamente oferecidas pelo sistema arbitral, mas a segurança e a isonomia mediatamente ofertadas pelo regime jurisprudencial dotado de força vinculante.

---

<sup>1</sup> <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>, <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019> e [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019).

<sup>2</sup> CARMONA, Carlos Alberto, *Arbitragem e Processo: Um Comentário à Lei n. 9.307/96*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2009, p. 412.

<sup>3</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Questões Tributárias Arbitráveis in Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*, PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa e MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.), São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 169.

<sup>4</sup> O modelo português de arbitragem tributária denomina de “decisão arbitral” a decisão final do processo arbitral. Utilizou-se neste trabalho o termo “sentença arbitral” em relação àquele modelo apenas para facilitar a exposição.

<sup>5</sup> O art. 209º da Constituição portuguesa prevê, entre outros, os seguintes tribunais: “a) *O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância*”; e b) “*O Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais*”. Tal norma constitucional distingue, assim, os tribunais judiciais dos tribunais administrativos e fiscais, sendo que estes últimos compõem uma categoria própria de tribunais, a quem compete o exercício de jurisdição em matéria administrativa e fiscal. Os tribunais administrativos e fiscais constituem o primeiro degrau de uma hierarquia que tem, no segundo degrau, os Tribunais Centrais Administrativos e, no ápice, o Supremo Tribunal Administrativo. Cf. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 16ª ed., Coimbra: Almedina, 2017, pp. 27 a 31 e 127 a 135.

<sup>6</sup> Note-se que foi aprovada pela Assembleia da República de Portugal, no dia 19.7.19, a Proposta de Lei nº 180/XIII, que altera o regime recursal da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo. Foi acrescentada a seguinte hipótese de cabimento recursal: sentença arbitral que esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra sentença arbitral.

<sup>7</sup> Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Comentários ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária in Guia da Arbitragem Tributária*, VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.), 2ª ed., rev. e atual., Coimbra: Almedina, 2017, p. 235.

<sup>8</sup> Cf. TAVARES DA SILVA, Suzana, *O Combate à Morosidade da Justiça Tributária: Do Cometimento de Pendências para a Arbitragem Tributária à Criação de ADR*, Revista Arbitragem Tributária nº 10, janeiro de 2019, pp. 5 a 10.

<sup>9</sup> Cf. PISCITELLI, Tathiane e MASCITTO, Andréa, *Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro*, Revista Arbitragem Tributária nº 8, janeiro de 2018, pp. 6 a 11.

<sup>10</sup> Confira-se o Sumário Executivo e a exposição feita nas páginas 100 e 101 daquele Relatório. A íntegra do referido documento pode ser verificada em:

<http://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justicaemnumeros/2016-10-21-13-13-04/pj-justica-em-numeros>

<sup>11</sup> Embora o rol do referido dispositivo inclua precedentes emitidos por tribunais locais, este trabalho se limitará à análise dos precedentes de abrangência nacional, proferidos pelo STF e STJ.

<sup>12</sup> Nesse sentido: AMARAL, Guilherme Rizzo, *O Controle dos Precedentes na Arbitragem Tributária in Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*. PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andrea, MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, pp. 292-293.

<sup>13</sup> TUCCI, José Rogério Cruz e, *O Árbitro e a Observância do Precedente Judicial*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-nov-01/paradoxo-corte-arbitro-observancia-precedente-judicial>

<sup>14</sup> Isto foi feito no âmbito do Projeto de Lei nº 4257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia e que pretende instituir a arbitragem em matéria tributária no Brasil. Tal Projeto de Lei, apresentado no Plenário do Senado Federal em 6.8.19, será objeto de análise e debate nos próximos textos desta coluna.

---

**PAULO CESAR CONRADO** – Professor da FGV Direito SP. Juiz Federal em São Paulo, SP.

**JÚLIA SILVA ARAÚJO CARNEIRO** – Procuradora do Estado do Rio de Janeiro, aluna do Mestrado Profissional em Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e membro do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição.

**ANDRÉ LUIZ FONSECA FERNANDES** – Aluno do Doutorado em Direito da Universidade de Coimbra. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Membro do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP. Sócio de Alcides Jorge Costa Advogados Associados.

**PHELIPE MOREIRA SOUZA FROTA** – Mestrando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP). Membro do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC Campinas). Advogado do Bichara Advogados. Inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil e de Portugal.