

# Arbitragem em matéria tributária: não devemos vestir a roupa dos outros

Certa feita, durante um evento acadêmico protagonizado por juristas brasileiros, portugueses e espanhóis, escutei da professora Clotilde Celorico Palma uma alegoria que marcou os anais do encontro: “*não devemos vestir a roupa dos outros*”. [1] De fato, é bem verdade que a roupa dos outros pode até ser bastante útil e conveniente. Mas pode também, muitas vezes, apertar de um lado, sobrar de outro, atrapalhar o conjunto do traje e, no limite, estragar a festa.

Resgato essa passagem a pretexto de revisitar uma temática recorrente, mas ainda não superada no debate da processualidade tributária: a arbitragem tributária, cuja implementação no Brasil é sempre especulada e reivindicada com remissões e referências ao modelo pioneiro inaugurado em Portugal.

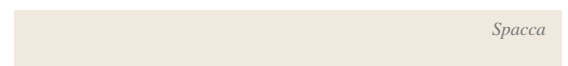
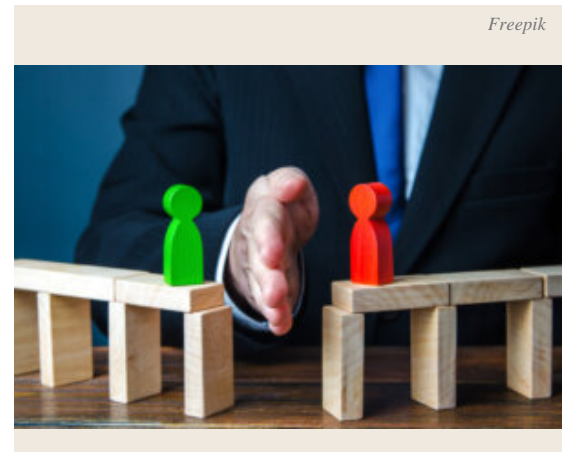
Uma das questões que ainda intrigam e retardam o avanço do tema remete ao “cliente” do procedimento arbitral em matéria tributária. O questionamento oportuno foi suscitado em aula recente, conjuntamente mediada com o professor Cleucio Santos Nunes, no bojo das disciplinas de processo administrativo tributário e sociologia do tributo, ministradas no Programa de Mestrado da Universidade Católica de Brasília. [2]

Compreender quem é o destinatário do procedimento arbitral tributário (o seu “cliente”) exige necessariamente que retomemos uma discussão ainda incômoda no âmbito da doutrina especializada, e que figura como objeto nuclear de uma clivagem importante no controvertido debate parlamentar junto ao Congresso Nacional.

## Projetos de lei no Senado

Atualmente, tramitam no Senado três projetos de lei principais que se colocam na centralidade das discussões sobre a arbitragem tributária, com diversas peculiaridades e características bem distintas. Para uma parcela significativa do pensamento jurídico, não existem antinomias normativas nas proposições legislativas, mas, pelo contrário, uma verdadeira complementariedade entre modelos *lege ferenda*: o PL n° 4.257, de 2019, de iniciativa do senador Antonio Anastasia; [3] o PL n° 4.468, de 2020, de iniciativa da senadora Daniella Ribeiro; [4] e o PL n° 2.486, de 2022, de iniciativa do senador Rodrigo Pacheco. [5]

Na primeira das proposições (PL n° 4.257, de 2019), tem-se como foco principal da arbitragem tributária o julgamento dos embargos à execução fiscal, [6] ou seja, uma proposta heterocompositiva que ataca a conflitualidade entre os contribuintes e a administração tributária já em estágio avançado do fenômeno arrecadatário. Nessa proposta, cumpre dizer, a arbitragem tributária resguarda uma intrínseca ascendência e coerência conceitual com o instituto geral (a arbitragem) de cariz privado, cuja natureza jurídica consiste na assunção convencionalizada pela via arbitral do espaço jurisdicional renunciado pelas partes da justiça tradicional (Poder Judiciário).



Diante dessa vertente político-normativa da arbitragem tributária, o modelo lusitano [7] é capaz de inspirar com as conquistas de uma sistemática já experimentada e consolidada com sucesso, em que a autoridade fazendária se vincula prévia e livremente à via alternativa da arbitragem (mediante instrumento jurídico específico: portaria de vinculação), notadamente em situações pré-estabelecidas que sugerem potencial ilegalidade na atividade arrecadatória. Incumbe ao sujeito passivo, portanto, diante de litígios concretos (modelo *resolutivo* de conflitos), manifestar o seu interesse de aderir a essa mesma “porta” da arbitragem (direito potestativo [8]).

Em suma, a “vestimenta” portuguesa, nesse caso, serve-nos relativamente bem, sem maiores estranhamentos.

Já o PL n° 4.468, de 2020, encampado em sua origem por uma prestigiosa coleção de juristas, tratou de propor um modelo de arbitragem especial tributária, que encontra lugar no “curso da fiscalização” administrativa, relativamente a “controvérsias sobre matérias de fato”. [9] Aqui, em rota normativo-ideológica completamente diferente daquela abrigada pelo PL n° 4.257, de 2019, a arbitragem especial somente se legitimaria de forma preventiva e previamente à constituição do crédito tributário, sugerindo dificuldades adicionais e potencialmente intransponíveis.



# opinião

## Lançamento tributário

A atividade de lançamento tributário é prerrogativa e atribuição inerente ao Estado, historicamente demarcada por hígida vinculação legal, desacompanhada de discricionariedade. [10] Submeter a fiscalização à instância substitutiva e/ou confirmatória da via arbitral tributária, preventivamente, implica entregar a um terceiro privado (heterocomposição) a própria constituição duvidosa do tributo, e não a sua resolutividade diante do litígio (extinção do crédito).

Para além de resistências naturais que tal proposta legislativa poderia suscitar até mesmo pela potencial violação de interesses de classe e de atribuições funcionais, uma vez que afasta a autoridade e a autonomia da administração tributária no forjamento do tributo, a proposição parlamentar claramente ressignifica uma prerrogativa própria da administração como braço burocrático do Estado fiscal.

Veja-se que a discussão pode ir ainda muito além, a depender da interpretação que se confira à natureza jurídica do contencioso administrativo, seja como uma etapa integrante do lançamento (revisão) ou como uma etapa autônoma de julgamento e controle de legalidade do procedimento constitutivo. [11]

De um lado, Hugo de Brito Machado sustenta que o lançamento (ato administrativo, e não procedimento) pode ser sucedido por um processo administrativo de controle de sua legalidade, o que reporta como “*fase contenciosa do lançamento*”. [12] O nascimento da obrigação tributária confere ao Fisco o “direito potestativo de acertá-la e liquidá-la”, e ao sujeito passivo “o dever de submeter-se a essa possibilidade de acertamento”. [13] Ou seja, o contencioso administrativo é uma etapa confirmatória da manifestação administrativa (tributária), em que se assegura ao interessado uma revisão, legitimada por um processo dialético, com submissão ao contraditório e à ampla defesa. [14]

Por outro lado, Sergio André Rocha discrepa desse entendimento, aduzindo que, de fato, “no âmbito do direito administrativo pode-se falar em processo e em procedimento administrativo, os quais têm lugar em circunstâncias próprias”, com uma gama de princípios aplicáveis (princípios comuns e princípios específicos). Rocha sustenta que a diferença entre processo e procedimento é o regime jurídico que se lhes aplica, com distinção dos princípios aplicáveis. [15]

## Questionamentos da arbitragem tributária

Em qualquer dessas situações, a adoção da arbitragem em matéria tributária seria passível de questionamentos. Na fiscalização, primeiramente, a via arbitral assumiria o papel do “lançamento” da obrigação/ crédito tributário, maculando uma prerrogativa historicamente inerente à essência do Estado. Já no âmbito do contencioso administrativo, substituiria a

etapa decisória da *revisão* do lançamento tributário, espaço tipicamente de controle da legalidade da atividade administrativa. Veja-se que não há, nesses casos, um afastamento convencionado do Poder Judiciário como instituição que precipuamente entrega a jurisdição, mas o descarte da própria administração em sua prerrogativa mais elementar (lançamento ou revisão do lançamento). [16] É o caso de afirmar que se trata de uma sistemática normativa completamente distanciada no modelo português de arbitragem tributária, e que, portanto, a roupa aqui não nos serve.

Por fim, o PL n° 2.486, de 2022, [17] com as suas diversas emendas já apresentadas, propõe a utilização da arbitragem em matéria tributária (e aduaneira) com vistas à solução de controvérsias e à prevenção e à resolução do contencioso administrativo e judicial. [18] Trata-se de proposição com uma amplitude bastante dilargada, contemporizando as potencialidades normativas dos dois projetos anteriores (PL n° 4.257, de 2019, e n° 4.468, de 2020), de modo a somente reforçar todas as questões anteriormente apresentadas.

Naturalmente, é um debate que, em si, insinua outras incontáveis provocações (complexidade do modelo federativo brasileiro, competência constitucional material e legislativa, modelo institucional da arbitragem, controle de constitucionalidade e legalidade, acesso à justiça e custos do procedimento, irrecorribilidade e uniformização das decisões, vinculação a precedentes judiciais, suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário, entre outras), mas a reflexão que aqui se propõe é, na verdade, a melhor avaliação e o enfrentamento das proposições legislativas a partir de premissas mais atentas e menos aficionadas. Afinal, que roupa devemos vestir?

---

[1] aqui.

[2] aqui

[3] Modifica a Lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica.

[4] Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências.

[5] Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

[6] “Art. 16-A. Se o executado garantir a execução 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 do regulamento de cada entidade da Federação.”

[7] aqui

[8] MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

[9] “Art. 1° 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 crédito tributário que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa.”

[10] Vide arts. 3° e 142 do CTN.

[11] Conforme explica o Prof. Ricardo Lobo Torres, muito se tem discutido no direito brasileiro acerca da *natureza do processo administrativo tributário*. Alguns autores, diz o professor, o incluem no próprio lançamento, do qual constituiria a chamada fase litigiosa (Rubens Gomes de Souza). Outros, com maior precisão, preferem vê-lo como um processo independente do lançamento, embora tenham por objetivo o controle de sua legalidade (Alberto Xavier). Para Lobo Torres, assiste maior razão àqueles que, com maior precisão, preferem vê-lo como um *processo independente de ato de lançamento*, embora tenha por objeto o controle de sua legalidade. (LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 347).

[12] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 412.



[13] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 58.

[14] *Vide* art. 145 do CTN.

[15] ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 70.

[16] Parece-nos, aqui, que a “mediação tributária” figura como uma *porta mais adequada* de prevenção do potencial conflito, uma vez que permite o forjamento *coparticipado* do ato administrativo tributário, com a facilitação por um *terceiro imparcial* com conhecimento técnico (mediador), sem a perda da autonomia e autoridade decisória por parte da administração tributária. Sobre o tema: MACHADO, Carlos Henrique. Mediação Tributária no Brasil: limites e possibilidades. *In*: COSTA, Regina Helena; EFRAIM FILHO; GOMES, Marcos Livio (Coord.). *Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. p. 329-348.

[17] Sobre o tema: [aqui](#)

[18] “Art. 1º Esta Lei dispõe, com fundamento no art. 22, inciso I, da Constituição Federal, sobre a utilização da arbitragem e envolvendo matéria tributária e aduaneira, com vistas a promover a solução de controvérsias e a prevenção e a resolução do contencioso administrativo e judicial. (...). Art. 2º Cada entre federado poderá estabelecer por ato próprio o rol das hipóteses gerais em relação às quais será admitido o uso da arbitragem em matéria tributária e aduaneira”.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-mai-17/arbitragem-em-materia-tributaria-nao-devemos-vestir-a-roupa-dos-outros/>