

# Arbitragem em Direito Tributário

**Aurélio Pitanga Seixas Filho**

*Professor Titular e Coordenador dos Cursos (Lato Sensu) de Direito Administrativo e de Direito Financeiro e Tributário da UFF, e dos Mestrados em Direito da Universidade Candido Mendes e da Faculdade de Direito de Campos - RJ.*

O dever jurídico tributário de pagar um imposto para sustentar a despesa do Estado, provocada pela atividade administrativa genérica (*ut universi*), prévia e anualmente autorizada no Orçamento Público, na medida em que não possa ser compartilhado por todos os cidadãos (imposto por capitação), não deixa de ser uma expropriação de parcela da capacidade financeira ou econômica do contribuinte, pois é dimensionado com base em sua renda ou riqueza (renda auferida, renda consumida, renda poupada e renda circulante).

A renda ou riqueza descrita na lei tributária (fato gerador) muitas vezes, ou quase sempre, tem particularidades ou especificidades que não estão ao alcance do conhecimento comum, como a classificação tarifária para pagar o imposto de importação ou a contabilidade para o imposto de renda.

## **1. IMPARCIALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Estas singularidades da legislação tributária trazem divergências ou mal-entendidos no cálculo do valor do imposto, o que exige, não poucas vezes, o chamamento de peritos ou expertos no assunto para deslindar a controvérsia. Não é correto chamar esta

discussão de contraditório, pois a verdade investigada pela autoridade fiscal é o fato real praticado pelo contribuinte.

Como já tive oportunidade de esclarecer sobre o exercício da Função Fiscal: “O cumprimento da função atribuída por lei ao órgão fiscal é, conseqüentemente, um imperativo que não tem semelhança, ou guarda alguma compatibilidade com a faculdade ou o interesse de agir que os particulares possuem, em decorrência do livre-arbítrio ou disponibilidade de que são titulares sobre os seus próprios direitos subjetivos. A autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal.”<sup>1</sup>

G.A. Posadas-Belgrano, forte em Trotabas,<sup>2</sup> lecionou: “O contencioso fiscal não tem por objeto proteger os direitos subjetivos do contribuinte. Não há um conflito de direito subjetivo entre Fisco e Contribuinte. As questões versam sobre as condições do exercício do Poder Fiscal; ao juiz corresponde pronunciar-se acerca de se o ato administrativo que obriga a um particular a pagar um imposto há de ser aplicado conforme a lei; é dizer ‘corresponde apreciar o funcionamento do Poder Fiscal’, o qual, sendo privilegiado está, sem embargo, submetido à legalidade, porém à legalidade fiscal, é dizer, à lei de imposto qual determina objetivamente o estatuto do contribuinte.”<sup>3</sup>

Entretanto, não é assim que entende corrente majoritária de direito tributário ao doutrinar sobre o contencioso fiscal, ensinando que *a autoridade administrativa não pode ser parte e juiz ao mesmo tempo ou, então, juiz em causa própria*.

Segundo Giuliano Fonrouge: “É uma incongruência conferir funções decisórias à própria autoridade que criou a situação jurídica a elucidar”.<sup>4</sup> Gilberto de Ulhoa Canto afirmou: “Além de não

<sup>1</sup> Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário, Rio, Forense, 1995, p. 9/10.

<sup>2</sup> “Pode ser enfatizado que, se ele não se desenvolve como um contencioso de excesso de poder propriamente dito, este contencioso não se desenvolve entre partes em litígio... porém entre fórmulas de jurisdição graciosa”. Louis Trotabas e J.M. Cotteret em Finances Publiques, Paris, Dalloz, 1967, p. 607.

<sup>3</sup> Em Derecho Tributário, Montevideu, Editorial Medina, 1959, p. 468/9.

<sup>4</sup> Derecho Financiero, v. II, Buenos Aires, Depalma, 1970, p. 754.

se compreender como possa uma autoridade isolada cassar aresto de um órgão colegiado, o que humilha e desdoura o tribunal administrativo, é aberrante da lógica que o responsável primordial pela arrecadação da receita tributária seja erigido em juiz de litígios de cujo deslinde ela depende.”<sup>5</sup>

Esta colocação de doutrina de Direito Privado (Direito Civil Obrigacional), e por isso mesmo muito difundida, é resultante de um grave equívoco decorrente de considerar o dever jurídico tributário como regido pelo direito das obrigações, em que uma pessoa (Caio) tem interesses próprios divergentes e incompatíveis com os interesses da outra pessoa (Tício).

No Direito Administrativo e, em especial, no Direito Fiscal, existe uma verdade única que tanto o contribuinte quanto a autoridade fiscal devem perseguir. É lição antiga (1932) de um pioneiro como Ezio Vanoni, porém esquecida ou não levada em consideração, razão de ser rememorada:

*“Segundo os conceitos dominantes no direito público, o Estado apresenta-se como um conjunto de pessoas vivendo num território debaixo de um ordenamento jurídico. Nessas condições, é evidente que o interesse do Estado e o interesse geral dos seus membros são uma só e mesma coisa.... Entre o Estado e o complexo dos cidadãos não existe nenhuma oposição, mas, ao contrário, identidade absoluta.”*<sup>6</sup>

Na Argentina, a questão de o “juiz administrativo” não poder ser juiz em causa própria foi esclarecida por José Maria Martín e Guillermo F. R. Use: “Sem embargo, apesar do reiterado e inapropriado título, se depreende que dito funcionário não exerce uma autêntica função de juiz. A expressão legal juiz administrativo significa, na realidade, simplesmente a faculdade conferida ao diretor-geral para decidir legitimamente nos procedimentos de

<sup>5</sup> *Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros*, n° 36, v. I, Rio, p. 71/2.

<sup>6</sup> *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, tradução de Rubens Gomes de Sousa, Rio, Edições Financeiras, sem data, p.116/7.

determinação de ofício, repetição e de aplicação de multas e de reconsideração.”<sup>7</sup>

Denominar um superior hierárquico de juiz administrativo, em um contencioso fiscal que tem a função natural de controlar a legalidade do ato administrativo praticado por uma autoridade subordinada, acaba levando à confusão doutrinária de considerar a autoridade fiscal como juiz e parte ao mesmo tempo.

## 2. INVESTIGAÇÃO PERICIAL

Há muito tempo existe Juízo Arbitral no Brasil em matéria tributária, especialmente na área aduaneira, valendo lembrar os seguintes dispositivos da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas, aprovada por Portaria do Ministro da Fazenda de 13 de abril de 1894:

*“Art. 654: Das decisões dos Inspetores das Alfândegas e Administradores das Mesas de Renda, proferidas em matéria contenciosa administrativa, haverá:*

*1°) recurso ordinário:...*

*Art. 655: O recurso ordinário assenta:*

*1°: nas diferenças de qualidade, sobre a importância dos direitos resultantes da diferença, adicionada à da multa que no caso lhe couber;*

*2°: nas assemelhações, sobre a importância dos direitos que crescerem, segundo a decisão impugnada pela parte;*

*3°: nos acréscimos de mercadorias, sobre a importância correspondente ao acréscimo e multa respectiva;*

*4°: nos contrabandos e apreensões, sobre o valor dos objetos apreendidos e multas acrescidas;*

*5°: nas imposições de multas, sobre a importância destas.*

*Parágrafo único: O recurso ordinário, que só pode ter lugar quando a decisão não estiver dentro da alçada do Chefe da Repartição, deverá ser interposto nos casos de diferença de*

<sup>7</sup> *Derecho Tributário General*, Buenos Aires, Depalma, 1986, p. 227/8.

*qualidade, classificação, valor e assemelhação, para o Juízo Arbitral e deste para o Ministro da Fazenda, e nos outros casos somente para o Ministro da Fazenda. (Regulamento de 1860, artigo 762)*

#### *Seção XII - Do Processo de arbitramento*

*515: O processo de arbitramento, nos casos marcados pelo presente Regulamento se regulará pelas seguintes:*

*1°: Os Inspetores das Alfândegas escolherão dentre os empregados fiscais e negociantes de conceituado mérito, domiciliados no lugar em que funcionar a respectiva Repartição Fiscal, os que julgarem mais idôneos para servirem de peritos ou práticos nas questões a que se referem os artigos 492, § 2° ... A relação destes peritos assim escolhidos será publicada e revista em janeiro de cada ano e sua leitura sempre franqueada às partes....*

*2°: Verificado o caso de arbitramento, a própria parte escolherá dentre as pessoas incluídas na lista de que trata o parágrafo antecedente, dois árbitros, e manifestará por escrito ao Chefe da repartição a sua definitiva escolha. Por sua vez o Inspetor da Alfândega ou Administrador da Mesa de Rendas escolherá do mesmo modo os dois árbitros da Fazenda Pública.*

*.....*

*4°: A decisão se regulará pela maioria dos votos; só tendo voto o Inspetor em caso de empate.*

*Artigo 517: Da decisão da Comissão, quando homologada pelo Inspetor, haverá recurso voluntário interposto pela parte, que também poderá recorrer, quando no caso de empate, a decisão do Inspetor for contra ela proferida.”*

### **3. DIREITO COMPARADO**

Na área tributária em diversos países como Itália, Portugal e Alemanha, tem sido utilizado este mesmo sistema de interpretar a legislação tributária para conciliar a divergência entre o Fisco

e os Contribuintes, mesclando as autoridades fiscais com peritos e cidadãos representativos da sociedade, nem sempre com paridade.

Na Itália, o desentendimento com a Alfândega permite ao importador, em primeiro grau, levar a controvérsia a uma Comissão de Peritos, órgão da Câmara de Comércio.<sup>8</sup> A alternativa é dirigir diretamente ou em segunda instância para o Ministro da Fazenda, que resolve a questão deferindo ou não a decisão de um Colégio Consultivo de Peritos Aduaneiros, composto de 18 membros efetivos e três suplentes, entre os quais três especialistas não governamentais. A decisão desses colegiados não vincula a decisão da autoridade aduaneira, servindo meramente como informação.<sup>9</sup>

A atual legislação italiana (1992) sobre o contencioso tributário não seria nem judicial nem administrativa, porém seria um juízo especial,<sup>10</sup> baseado em Comissões Tributárias, sistema já existente anteriormente,<sup>11</sup> cuja legislação de 1972 (n° 636) determinava que metade dos membros constaria de listas formadas pelas Câmaras de Comércio, indústria, agricultura e artesanato e pelos Conselhos dos Colégios de advogados, engenheiros, economistas e contadores,<sup>12</sup> que deveriam preencher os seguintes requisitos: cidadão italiano de boa conduta, sem condenação, com certidão negativa de impostos, com menos de 72 anos, formado, no mínimo, no segundo grau e residente no local da comissão.<sup>13</sup>

Gaspere Falsitta considera que a independência e a imparcialidade das Comissões, conforme a legislação de 1972, são insatisfatórias, bem como a idoneidade técnica e psicológica dos seus membros, que, pela legislação de 1992, devem preencher requisi-

<sup>8</sup> Achille Cutrera, *Principii di Diritto e Politica Doganale*, Padua, Cedam, 1941, p. 96, e Eugenio Lepri, *Istituzioni di Diritto e Técnica Doganale*, Roma, Guido Editore, 1962, p. 128.

<sup>9</sup> Mario di Lorenzo, *Corso di Diritto Doganale*, Milão, Giuffrè, 1947, p. 163, e Renato Alessi, *Monopoli Fiscali, Imposti di Fabbricazione e Dazi Doganale*, Turim, UTET, 1956, p. 324.

<sup>10</sup> Raffaello Lupi, *Diritto Tributário*, Milão, Giuffrè, 1996, p. 210.

<sup>11</sup> Gian Antonio Micheli, *Corso di Diritto Tributario*, Turim, UTET, 1969, p. 209.

<sup>12</sup> G.A. Micheli, *Curso de Derecho Tributario*, Madri, Editoriales de Derecho Tributario, 1975, p. 313.

<sup>13</sup> Corrado Magnani, *Le Commissioni Tributarie no Trattato di Diritto Tributario*, 3° v., Milão, Cedam, 1994, p. 321.

tos mais exigentes<sup>14</sup>. Estes pontos não são considerados suficientes para Lupi, que considera necessária uma preparação específica em direito tributário, além da qualificação formal, assim como uma dedicação maior ao ofício, não existente no momento, já que a remuneração é meramente simbólica.<sup>15</sup>

Em Portugal, a legislação aduaneira adotou o julgamento por arbitragem para avaliar a percentagem de avaria das mercadorias importadas, bem como para reconhecer as condições de navegabilidade das embarcações. O interessado poderia indicar um perito e a Alfândega o outro, cabendo aos dois escolherem um terceiro para desempatar.<sup>16</sup>

Para outras questões, o Tribunal Técnico Aduaneiro de 1ª instância constituía-se de um representante das atividades econômicas e de duas autoridades aduaneiras. Na 2ª instância o Tribunal era composto por três autoridades aduaneiras, por um professor de ensino técnico superior e por um representante das atividades econômicas, sendo seus acórdãos homologados pelo Ministro das Finanças, que, discordando, decidia a classificação pautal de harmonia com o Presidente do Conselho.<sup>17</sup>

#### 4. MUDANÇA DE ALÍQUOTAS

Alberto Xavier dá notícia de um órgão consultivo competente para dar parecer sobre alterações de natureza pautal: a Comissão Revisora de Pautas, composta por três representantes das atividades econômicas, três professores do ensino superior, junto com as autoridades aduaneiras, compondo 20 membros, conforme a Reforma Aduaneira, artigo 30.<sup>18</sup>

Um colegiado semelhante para alterar as alíquotas do imposto de importação foi criado no Brasil pela lei n° 3.244 de 14 de

<sup>14</sup> *Manuale di Diritto Tributario*, Pádua, CEDAM, 1997, p. 627/8.

<sup>15</sup> R. Lupi, obra citada, p. 214.

<sup>16</sup> Antonio Augusto Curson, *Lições de Técnica Pautal*, Lisboa, Sá da Costa Editora, 1943, p. 79, e Manuel Gonçalves Monteiro, *Elementos de Direito Aduaneiro e de Técnica Pautal*, v. II, Lisboa, Junta de Investigações do Ultramar, 1964, p. 244.

<sup>17</sup> Curson, obra citada, p. 78/9.

<sup>18</sup> *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 335.

agosto de 1957, o Conselho de Política Aduaneira, cujas principais competências eram:

- 1) modificar qualquer alíquota do imposto, dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo;
- 2) determinar a equivalente específica da alíquota *ad valorem*;
- 3) estabelecer pauta de valor mínimo quando houver dificuldade para apurar o seu valor tributável;
- 4) propor alterações na legislação aduaneira;
- 5) opinar sobre a concessão de favor aduaneiro em convênio internacional
- 6) participar do exame de qualquer outro problema relacionado com a formulação e execução da política aduaneira etc.

Sua composição original era a seguinte:

- 1) um presidente indicado pelo Ministro da Fazenda e nomeado pelo Presidente da República;
- 2) nove membros servidores governamentais do setor econômico e financeiro;
- 3) dois membros indicados pela Confederação Nacional do Comércio;
- 4) dois indicados pela confederação Nacional da Indústria;
- 5) dois indicados pela Confederação Rural Brasileira;
- 6) um indicado pelos representantes dos trabalhadores.

Recente legislação portuguesa (1998) continua adotando o sistema arbitral<sup>19</sup> constituído por um perito indicado pela administração tributária e outro indicado pelo contribuinte, podendo ser sorteado um perito independente entre as personalidades constantes em lista distrital, por solicitação do contribuinte.<sup>20</sup>

No direito tributário alemão, após o controle administrativo da legalidade dos atos de exigência de imposto, o contribuinte pode recorrer para um órgão judicial de primeira instância, o Tribunal Tributário Superior (*Finanzgericht*) de jurisdição estadual. O colegiado denominado de Senado é composto por três magistrados

<sup>19</sup> José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 246.

<sup>20</sup> J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002, p. 313.

de carreira e dois juízes honorários, cidadãos sem conhecimentos jurídicos que decidem com a mesma competência dos juízes togados. A razão dessa instituição consiste em mesclar ou temperar a “tecnalidade” judicial com a intuição do homem comum.<sup>21</sup>

Como visto, assim como no Direito Tributário italiano, o alemão não prioriza o perito ou experto, mas a imparcialidade, escolhendo cidadãos não dotados de saber jurídico tributário, porém de juízo comum.

Seja como for, a amostragem acima revela o interesse dos Estados, não em dirimir litígios ou abrir um contraditório em defesa de interesses individuais do contribuinte, mas em investigar a verdade material. Descobrir como ocorreu realmente o fato gerador do imposto, deslindar as suas particularidades com o uso de peritos ou expertos para criar um sistema especial fora da jurisdição ordinária que, politicamente, priorize a imparcialidade com a escolha de cidadãos comuns para a obtenção de uma decisão menos técnica e, pretensamente, mais equilibrada.

## 5. ARBITRAGEM NOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Retornando ao direito brasileiro, o sistema paritário-arbitral utilizado na decisão administrativa de primeiro grau nas Alfândegas e Mesas de Renda, além de seguir um modelo utilizado em sistema aduaneiro europeu, acompanhava a tradição do “juízo arbitral”, que foi amplamente utilizado no período imperial para dirimir controvérsias interpretativas nos atos administrativos de gestão (contratos administrativos).<sup>22</sup>

A arbitragem administrativa, apesar da existência de alguma discordância,<sup>23</sup> tinha o apoio do Conselho de Estado, órgão máximo da justiça administrativa, que, após a homologação do Impe-

<sup>21</sup> Torsten Ehmcke e Diego Marin-Barnuevo, “La Revisión e Impugnación de los Actos Tributarios en Derecho Alemán”, *Revista de Direito Tributario* n° 86, Malheiros, p. 164.

<sup>22</sup> Nuno Pinheiro de Andrade, “O Contencioso Administrativo no Império”, Rio, *Jornal do Commercio*, 1916, p. 85.

<sup>23</sup> Henrique do Rego Barros, *Apontamentos sobre o Contencioso Administrativo*, Rio, Laemmert, 1874, p. 231.

rador, tinha o poder de produzir a decisão final nas controvérsias administrativas,<sup>24</sup> apesar de não poder ser considerado, realmente, um contencioso administrativo sistematicamente normatizado.<sup>25</sup>

## 6. PARIDADE NO REGIME REPUBLICANO

Posteriormente, um projeto de Código Aduaneiro de 1928, preparado por uma comissão constituída em 1922 pelo então Ministro da Fazenda, propôs transferir a decisão arbitral para um colegiado de segundo grau, o Conselho Superior das Alfândegas, cuja composição seria de cinco conselheiros representando as classes empresariais e cinco, a Fazenda Federal, cabendo ao Inspetor Geral das Alfândegas presidir o Conselho, exclusivamente com voto de desempate.<sup>26</sup>

Este projeto de Código Aduaneiro foi revisto, modificado e ampliado no ano seguinte, sendo o Conselho Superior das Alfândegas mantido nos mesmos moldes.<sup>27</sup>

A extensão do regime paritário para decidir os recursos dos contribuintes abrangendo os impostos federais e não só o imposto de importação foi autorizado pelo Congresso Nacional nos seguintes termos do Decreto nº 5.157 de 12 de janeiro de 1927:

*“O Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil:*

*Faço saber que o Congresso Nacional decretou e eu sanciono a seguinte resolução:*

*Art. 1º: Fica o Governo autorizado a rever os regulamentos das Repartições Fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em matéria fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e re-*

<sup>24</sup> J. Guilherme de Aragão, *La Jurisdiction Administrative au Brasil*, Rio, DASP, 1955, p. 87.

<sup>25</sup> Eduardo Lobo Botelho Gualazzi, *Justiça Administrativa*, São Paulo, RT, 1986, p. 141.

<sup>26</sup> A comissão tinha como relator Paulo Martins, além de Victor Viana, Elpídio Boamorte, Ângelo Bevilaqua, Carlos da Silva Costa, sob a presidência de James Darcy. O projeto de *Código Aduaneiro* foi publicado no Rio de Janeiro pela imprensa Nacional em 1928.

<sup>27</sup> A revisão foi efetuada por João Lindolpho Camara e o novo projeto foi publicado no Rio de Janeiro pela Imprensa Nacional em 1929.

*solvidos por um Conselho constituído em partes iguais, por funcionários da Administração Pública e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principais associações de classe, representativas do comércio e da indústria, o qual funcionará sob a presidência do Ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada.*

*Parágrafo único: As deliberações do Conselho não poderão obrigar as decisões finais do Ministro da Fazenda, sempre que este não se conformar com aquelas deliberações.”*

## **7. CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

O Conselho de Contribuintes para decidir em segunda instância os recursos envolvendo questões fiscais federais, menos sobre o imposto de renda, foi criado pelo Decreto nº 20.350 de 31-8-1931, cabendo ao Representante da Fazenda Pública recorrer ao Ministro da Fazenda quando a decisão for manifestamente contrária à lei ou à prova constante do procedimento administrativo, ou não houver obtido votação unânime.

Posteriormente, pelo Decreto nº 24.036 de 26 de março de 1934, o Conselho de Contribuintes foi desdobrado em três, sendo o 1º para decidir questões sobre o imposto de renda, imposto de selo e imposto sobre venda mercantis; o 2º, sobre questões do imposto de consumo, taxas e contribuições internas; cabendo ao Conselho Superior de Tarifa as questões aduaneiras.

O regime paritário tem sido mantido pela legislação posterior e com aprovação geral, apesar de alguns senões permanentes, como observou Tito Rezende, participante desde o início do sistema, ao apresentar um “Substitutivo” a um anteprojeto governamental de reforma dos Conselhos de Contribuintes e de Tarifa:<sup>28</sup>

*“Sem embargo do meu enlevo pelos Conselhos, não vou pretender que a sua atuação venha sendo ótima; mas deficiências não se enraízam na própria natureza do instituto, - são*

<sup>28</sup> Palestra proferida em 1949 publicada no livro *Justiça e Processo Fiscal*, Rio, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1954, p. 72.

*oriundas de falhas da lei que podem e devem ser corrigidas, - ou de escolha infeliz de certos elementos para a delicada função de juizes em matéria fiscal.*”<sup>29</sup>

Outro especialista favorável ao sistema paritário, Carlos da Rocha Guimarães, afirmou: “Eles são verdadeiros tribunais, só não tendo, realmente, suas decisões o efeito de coisa julgada, porque isso está sempre reservado aos Tribunais Judiciários. A constituição não permite que se retire a estes a competência para examinar qualquer litígio entre particulares..... Se são Tribunais paritários, com competência para decidir de acordo com o direito, e se a maioria decide num determinado sentido, não vemos motivo nenhum para passar o litígio novamente a ser de competência de órgãos da Administração Ativa, e que esta possa modificar o que foi decidido pelo Conselho de Contribuintes.”<sup>30</sup>

Rubens Gomes de Sousa, em seu anteprojeto de Código Tributário Nacional, no artigo 311, adotou o regime paritário para os Conselhos Regionais de Justiça Tributária, tendo sido decidido pela Comissão Especial que relatou o projeto que uma lei especial sistematizaria o procedimento administrativo tributário.<sup>31</sup>

Outro anteprojeto de Processo Tributário foi elaborado por Gilberto de Ulhoa Canto, por incumbência da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda e da Fundação Getúlio Vargas, sendo paritários os Conselhos de Recursos Fiscais.<sup>32</sup>

Com base na Emenda Constitucional n° 7, outorgada em 13 de abril de 1977, que autorizou a criação de um Contencioso Administrativo Fiscal da União, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional redigiu um anteprojeto, enquanto um segundo foi elaborado por uma comissão designada pelo Ministro da Fazenda, composta

<sup>29</sup> O sistema paritário do Substituto foi aprovado pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, em Assembléia Geral, no decorrer de 1951, com proposições alterando vários dispositivos do Substituto. Obra acima, p. 265/285.

<sup>30</sup> O Processo Fiscal em Problemas de Direito Tributário, Rio, Edições Financeiras, 1962, p. 112/3.

<sup>31</sup> Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio, Ministério da Fazenda, 1954, p. 253 e 346.

<sup>32</sup> Revista de Direito Público n. 7 e 8, São Paulo, RT, 1969.

por Gilberto de Ulhoa Canto, Geraldo Ataliba e Gustavo Miguez de Mello, sendo em ambos mantida a paridade na composição do Contencioso.

## 8. PARIDADE E COISA JULGADA

Caio Tácito, ao comentar este Contencioso Administrativo, observou:

*“De logo, impõe-se salientar que aludir-se a contencioso administrativo e, ao mesmo tempo, negar-lhe poder jurisdicional é uma contradição em termos. Importa subtrair-lhe um de seus elementos conceituais que, como vimos, é a definitividade do julgamento, ou, de forma precisa, a existência de coisa julgada.”*

*“A Mensagem Presidencial que antecedeu a outorga da Emenda Constitucional n° 7 (Mensagem n° 81, de 1976; Proposta n° 347/76 na Câmara e n° 29/76 no Senado) usou de melhor técnica e coerência quando se referiu à criação de ‘órgãos colegiados, federais e estaduais, sem poder jurisdicional para a decisão de questões fiscais e previdenciárias.’”<sup>33</sup>*

Como exposto, o recurso administrativo natural, isto é, o controle hierárquico dos atos administrativos, tem sido substituído pelo sistema de paridade do Conselho de Contribuintes e adotado por muitos dos Estados e Municípios, produzindo uma discutida definitividade na esfera administrativa, já que, desde a Constituição de 1891, cabe a real jurisdição ao Poder Judicial, cujas decisões produzem coisa julgada.

Com a normatização do Juízo Arbitral pela Lei n° 9.307 de 1996, o sistema de solução de conflitos por árbitros desenvolveu-se muito no Brasil, principalmente com o entendimento judicial no sentido de que a adoção da cláusula compromissória pelas partes interessadas significa uma renúncia ao recurso judicial. Tal jurisprudência concedeu, assim, definitividade à decisão dos árbitros.

<sup>33</sup> “Contencioso administrativo” na *Revista Forense* n°267 de julho/setembro de 1979, p.98.

Alguns professores de Direito Tributário<sup>34</sup> têm defendido a arbitragem<sup>35</sup> como método apropriado para dirimir divergências entre os contribuintes e o fisco.

Considerando, então, a existência antiga e a aceitação geral dos Conselhos de Contribuintes, cujo sistema paritário é um modelo similar à arbitragem, bastaria então, a legislação conceder o efeito de coisa julgada a essas decisões, significando, assim, que o recurso dirigido aos mencionados colegiados administrativos teria o mesmo efeito da cláusula compromissória.

Ficaria, desta maneira, o contribuinte frente a um verdadeiro Contencioso Administrativo, porém, não obrigatório, podendo escolher o sistema de decisão que considere mais adequado para qualificar o fato gerador (exame pericial), e competente para interpretar a legislação tributária.

Não tem sentido retirar da administração fiscal o controle hierárquico do lançamento tributário, criando um colegiado paritário, *um órgão administrativo, mas não, um órgão da administração*, conforme Carlos da Rocha Guimarães,<sup>36</sup> com poderes de tomar uma decisão definitiva, exclusivamente quando favorável ao recurso do contribuinte, sendo-lhe permitido, ainda, duplicar e prolongar o exame da legalidade do ato administrativo quando a decisão colegiada não atender aos seus interesses.

Com um sistema de arbitragem decidindo definitivamente a controvérsia, dentro também de um verdadeiro Contencioso Administrativo, o contribuinte poderá escolher livremente o caminho para constituir o seu dever jurídico tributário.

Como já mencionado, a administração pública tem o dever de controlar a legalidade dos atos administrativos por sua forma jurídica natural por meio da hierarquia, podendo o cidadão recor-

<sup>34</sup> Heleno Taveira Torres, “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes”, na *Revista de Direito Tributário* n° 86, Malheiros, p. 40/64.

<sup>35</sup> Leon Szklarowsky, “Arbitragem - Uma Nova Visão”, na *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n° 58, RT, setembro/outubro de 2004, p. 227/257.

<sup>36</sup> Obra citada, p. 113.

rer ao Judiciário quando lhe for mais conveniente e obedecendo aos prazos prescricionais.

O que demonstra não ser mais conveniente é a existência de um simulacro de Contencioso Administrativo, desnaturando o recurso administrativo apropriado com o desvio para o colegiado paritário, e sendo permitido, ao mesmo tempo, ao descontente a prorrogação da discussão no Poder Judiciário, e, em regra geral, sem qualquer garantia de que a dívida tributária seja cumprida com a decisão final.

Portanto, o contribuinte, ao escolher um verdadeiro sistema de arbitragem, como numa cláusula compromissória, renunciará ao processo judicial. Se, por outro lado, preferir o processo do Judiciário, não poderá mais se socorrer do sistema paritário, encolhendo, desta forma, o tempo para solucionar as divergências tributárias. 📄