

A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA IMPLEMENTAR A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E A FUNÇÃO DO ROL DO ARTIGO 156 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

PAULO GUILHERME GORSKI DE QUEIROZ¹

RESUMO

O presente trabalho apresenta considerações sobre a necessidade de alteração do rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional para viabilizar a arbitragem tributária. A função do Código Tributário Nacional, quando elenca hipóteses de extinção do crédito tributário, somente pode ser apreendida se cotejada com as demais normas constitucionais. A constitucionalidade da arbitragem e a existência de limites ao legislador complementar fornecem argumentos favoráveis à adequação da arbitragem legalmente autorizada, independentemente de alteração do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Arbitragem tributária. Lei complementar. Normas gerais. Taxatividade. Rol do artigo 156 do CTN.

1. INTRODUÇÃO

As discussões sobre o uso da arbitragem pela Administração Pública praticamente cessaram após a autorização expressa conferida pela Lei nº 13.129/2015, que introduziu o parágrafo 1º ao artigo 1º da Lei nº 9.307/1996 (Lei de Arbitragem)².

1 Procurador do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP). Mestrando em Direito na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP).

2 Art. 1º. As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 1º. A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis

Sob o aspecto normativo, como afirmado pelo ministro Luís Felipe Salomão, “não restam questionamentos acerca da possibilidade da adoção da arbitragem pela Administração Pública, direta e indireta, bem como da arbitrabilidade nas relações societárias”³.

A alteração da Lei da Arbitragem, contudo, não foi clara sobre a possibilidade de aplicação dessa via na solução de conflitos tributários. Essa omissão gerou profunda insegurança e praticamente inviabilizou a arbitragem tributária.

Com o intuito de afastar questionamentos legais, tramitam, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 4.257/19, que autoriza o uso da arbitragem em litígios tributários de créditos ajuizados, e o Projeto nº 4.468/20, que permite a solução de conflitos antes da constituição do crédito tributário (por exemplo, dúvidas sobre a natureza de um negócio, se passível de incidência de ICMS ou ISS).

Vale ressaltar que a legislação em vigor já menciona que “a administração pública direta e indireta **poderá utilizar-se da arbitragem** para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.” Assim, será que a mera introdução de novas leis ordinárias específicas sobre a arbitragem tributária afastaria toda a insegurança que impediu, até o momento, a aplicação da Lei nº 9.307/1996?

É importante lembrar que tanto a atual Lei de Arbitragem quanto os projetos em tramitação no Congresso Nacional se fundamentam na competência da União para legislar sobre direito processual, nos termos do artigo 22, I, da Constituição Federal⁴.

Apesar da relevância das propostas legislativas, que buscam maior clareza e segurança, cremos que o questionamento mais preocupante esteja na possível alegação de inadequação da legislação ordinária com o sistema constitucional tributário.

O processo de introdução e positivação de normas jurídico-tributárias sofre a influência do sistema constitucional tributário. Trata-se de um conjunto ordenado de normas exaustivamente previstas na Constituição e permeado de princípios específi-

3 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 151.130/SP**. Relator: ministro Luís Felipe Salomão. Segunda Seção. Acórdão em 27/11/2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201700431738&dt_publicacao=11/02/2020. Acesso em: 31 maio 2022.

4 Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, **processual**, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

cos que buscam compatibilizar o dever fundamental de pagar tributo e as garantias individuais dos contribuintes.

Além da normatização intensa no texto constitucional, grande parte dos temas tributários são atribuídos ao legislador complementar, que terá a missão de uniformizá-los em todo o território nacional, como se depreende do artigo 146, III, da Constituição Federal⁵.

Nesse cenário, surge a discussão sobre a necessidade de previsão expressa da “arbitragem tributária” nas hipóteses de extinção do crédito tributário do artigo 156 do Código Tributário Nacional⁶, diploma notoriamente recepcionado como “norma geral”. A importância da discussão foi apontada por Tathiane Piscitelli (2020):

5 Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

6 Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Nesse sentido, seria razoável defender a necessidade de alteração do CTN para que haja previsão expressa da sentença arbitral como forma de extinção da relação jurídica tributária, pela alteração ao artigo 156 do Código e, ainda, algum mecanismo de suspensão da exigibilidade, ainda que via garantia, no curso do processo arbitral, nos termos do artigo 151 do CTN.

Esse modelo garantiria maior segurança jurídica aos contribuintes e à Fazenda, pois afastaria a necessidade de conferir uma interpretação ampla, que não seria descabida, ao artigo 156, inciso X, que indica a “sentença judicial passada em julgado” como causa de extinção do crédito tributário⁷. (grifo nosso)

A preocupação da autora é relevante. A alteração do Código Tributário Nacional seria, sem dúvida, o “melhor dos mundos”, pois afastaria todos os questionamentos fundados na ausência de lei complementar.

Por isso, tem mérito o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009, que objetiva incluir o laudo arbitral em um novo inciso XII do artigo 156 do Código Tributário Nacional. O Projeto criaria também um novo artigo 171-A no Código Tributário Nacional com a seguinte redação: “A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante.”

Entretanto, as dificuldades na aprovação de uma lei complementar, devido ao quórum qualificado, reforçam a necessidade de reavaliarmos a real função do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Esse caminho permitirá identificar aspectos relevantes sobre a função das normas gerais em matéria tributária e eventuais limites ao legislador complementar tributário.

2. A FUNÇÃO DO ARTIGO 156 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RELAÇÃO COM A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A arbitragem figura entre os métodos heterocompositivos de solução de conflitos, pois um terceiro, escolhido pelas partes, decidirá uma questão conflituosa de forma definitiva.

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

7 PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. E-book.

A legitimidade da decisão arbitral não deriva do poder estatal, como nas decisões judiciais. Sua força advém da autonomia da vontade das partes envolvidas. A arbitragem, portanto, é considerada uma atividade jurisdicional estranha ao Estado, como destaca Cândido Rangel Dinamarco (2017):

Costuma-se designar a arbitragem e as soluções consensuais de conflitos como sucedâneos da jurisdição, ou equivalentes jurisdicionais (Carnelutti). Todas essas vias apontam para a solução de conflitos e pacificação social com acesso a justiça. Realmente, a mediação e a conciliação suprimem o exercício da jurisdição e, portanto, merecem ser consideradas sucedâneos desta. A arbitragem, todavia, não é um sucedâneo da jurisdição, pelo simples motivo de que ali também se exerce jurisdição. Ela é um sucedâneo da jurisdição estatal⁸.

O Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de confirmar a natureza jurisdicional da arbitragem em vários precedentes. O julgamento do Conflito de Competência nº 111.230/DF é elucidativo ao mencionar que “a atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem **tem natureza jurisdicional**, sendo possível a existência de conflito de competência entre juízo estatal e câmara arbitral”⁹. (grifo nosso)

A arbitragem possui notória vantagem na solução de casos que exijam conhecimentos técnicos especializados ou em que a celeridade seja um fator determinante. Negá-la apenas impediria uma opção legítima e fundada na liberdade garantida constitucionalmente. Afastar a arbitragem, na realidade, enfraqueceria o próprio direito de acesso à justiça, como esclarece José Casalta Nabais (2010):

O que pode passar justamente por, relativamente à resolução dos litígios, deixar aos interessados, aos litigantes, a escolha do órgão para os decidir e, bem assim, o correspondente processo a seguir. Mas, atendendo ao actual contexto de morosidade da justiça, que se apresenta cada vez mais como um verdadeiro problema estrutural do Estado de Direito, **podemos mesmo questionarmos se uma recusa ampla da arbitragem não acaba constituindo uma violação dos direitos de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva, mediante a obtenção de uma decisão judicial em prazo razoável**¹⁰. (grifo nosso)

8 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. v. 1. p. 489.

9 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 111.230/DF**. Segunda Seção. Relatora: ministra Nancy Andrighi. Pesquisa de Jurisprudência. Acórdãos. 08/05/2013 Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000587366&dt_publicacao=03/04/2014. Acesso em: 31 maio 2022.

10 NABAIS, Jose Casalta. Reflexão sobre a Introdução da Arbitragem Tributária. 2010. p. 21. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>. Acesso em: 31 maio 2022.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei da Arbitragem (Lei 9.307/1996) no julgamento do SE nº 5206 AgR¹¹. A decisão ressaltou a compatibilidade da arbitragem com o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal¹².

Porém, quando pensamos em manifestação de vontade na Administração Pública, devemos sempre ficar atentos ao princípio da legalidade, pois, como ressalta Celso Antônio Bandeira de Mello (2007), “ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize.”¹³.

Entendemos que, independentemente da disciplina da arbitragem pela legislação federal, cada ente deverá editar lei própria que **autorize** o uso da arbitragem, sob pena de ilicitude. A vontade estatal, segundo nosso modelo constitucional, está sempre atrelada à legalidade, como esclarece José dos Santos Carvalho Filho (2017): “O princípio da legalidade é certamente a diretriz básica da conduta dos agentes da Administração. Significa que toda e **qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei**. Não sendo, a atividade é ilícita”¹⁴. (grifo nosso)

Atento a esse aspecto, o Município de São Paulo editou a lei nº 17.324/2020 que, em seu artigo 7º, dispôs: “A Administração Pública Municipal Direta e Indireta **poderá utilizar-se da arbitragem** para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis, nos termos da Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996”¹⁵. (grifo nosso)

Mesmo com expressa autorização legal e superada a questão da constitucionalidade da arbitragem, uma dúvida ainda persiste: **a decisão arbitral tributária somente produzirá efeitos extintivos se estiver prevista no rol do artigo 156 do Código Tributário?**

11 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SE nº 5206. Tribunal Pleno. Agravo Regimental. Relator: Sepúlveda Pertence. Acórdão em 12/12/2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889>. Acesso em: 31 maio 2022.

12 XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

13 MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 102.

14 FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 20.

15 Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17324-de-18-de-marco-de-2020>. Acesso em: 31 maio 2022.

Uma corrente respeitável defende a equiparação do laudo arbitral à sentença judicial, nos termos do artigo 18 da Lei da Arbitragem¹⁶.

A decisão arbitral, então, já estaria abrangida pelo artigo 156, X (decisão judicial passada em julgado), do Código Tributário. Esse raciocínio mostra-se bastante fundamentado, uma vez que o novo Código de Processo Civil conferiu eficácia de título executivo judicial à sentença arbitral em seu artigo 515, VII¹⁷.

Esse posicionamento parte de uma premissa importante, ou seja, “**é indispensável a previsão da ‘sentença judicial’ nas hipóteses do artigo 156 do Código Tributário para que a obrigação tributária seja extinta**”. Porém, o que ocorreria se sentença “judicial” não estivesse prevista no artigo 156? Será mesmo que estamos diante de um rol exaustivo/taxativo?

Aqueles que defendem a taxatividade do rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional invocam a aplicação do artigo 146, III, da Constituição Federal, que confere competência ao Congresso Nacional para editar “normas gerais em matéria de legislação tributária”:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

(grifo nosso)

16 Art. 18. 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.

17 Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

[...]

VII – a sentença arbitral;

[...]

É inegável que foi conferido ao Congresso Nacional um papel relevante no Direito Tributário. A delimitação dessa competência, porém, não é muito precisa, pois o constituinte utiliza o advérbio “especialmente”. Ao assim proceder, o enunciado indica que as matérias elencadas nas alíneas do artigo 146, III, são meramente “exemplificativas”, inviabilizando uma identificação precisa do seu conteúdo. Essa, igualmente, é a conclusão adotada por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006):

Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III, e alíneas, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas) sem esgotá-los. É dizer, o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo. Razão houve para isto. Certos temas, que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo. *Roma locula, tollitur quaestio*. Uma boa indicação do que sejam normas gerais de Direito Tributário, para sermos pragmáticos, fornece-nos o atual Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na “vida” administrativa e judicial do país¹⁸. (grifo nosso)

Assim, não existe, em princípio, um conteúdo fechado do que possa ser disciplinado por “normas gerais”. Coube à doutrina e à jurisprudência identificar possíveis balizas dessa competência através da interpretação sistemática do texto constitucional.

Um primeiro aspecto relevante diz respeito à vigência. As normas gerais tributárias são leis de âmbito nacional, editadas pelo Congresso Nacional e ostentam eficácia espacial ampla. Representam uma expressão direta do Estado brasileiro e vinculam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 560.626/RS, o Supremo Tribunal Federal deixou evidente o caráter nacional da norma geral de direito tributário:

Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: **estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal.**

Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal¹⁹. (grifo nosso)

18 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 117.

19 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 560.626**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Gilmar Mendes. Acórdão em 16/06/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>. Acesso em: 31 maio 2022.

Quanto ao conteúdo e função, destinam-se a promover a harmonia e unidade do sistema tributário. Não objetivam disciplinar questões pontuais em que prevaleça o interesse local. As normas gerais fornecem parâmetros, com alta carga axiológica, para nortear as ordens jurídicas parciais, como ficou assentado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR:

As normas gerais são aquelas que orientam o exercício da tributação, sendo passível de aplicação por todos os entes tributantes. O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos do AIAC 1998.04.01.0236-0, bem definiu como normas gerais “aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possa ser aplicada uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões e localidades”²⁰. (grifo nosso)

Além do conteúdo e abrangência, para chegarmos a uma conclusão sobre a taxatividade do artigo 156 do Código Tributário, precisamos compreender a influência da lei complementar veiculadora de normas gerais na competência tributária dos entes da federação.

A competência em matéria tributária é concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal, nos termos do artigo 24, I, da Constituição Federal²¹. Na falta de lei complementar sobre normas gerais, poderão os Estados e o Distrito Federal exercerem sua competência plena (artigo 24, § 3º)²², segundo posicionamento pacífico do Supremo Tribunal Federal:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA SOBRE O TRIBUTO NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. PREVISÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DE VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276. Tribunal Pleno. Relatora: ministra Ellen Gracie. Acórdão em 03/11/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 31 maio 2022.

21 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

22 § 3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

doação de bens móveis, os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição. II – A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/03 – que incluiu o § 6º, II, ao art. 155 da CF –, já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo. É o que se observa no caso dos autos, em que as alíquotas do imposto foram estabelecidas em razão do tipo e da utilização do veículo. III – Agravo regimental improvido²³. (grifo nosso)

A Constituição conferiu aos Municípios a competência para suplementar a legislação federal e estadual, nos termos do artigo 30, II, da Constituição Federal²⁴. Como esclarece Alexandre de Moraes, os Municípios podem “suprir as omissões e lacunas da legislação federal e estadual, **embora não podendo contraditá-las**, inclusive nas matérias previstas no art. 24 da Constituição de 1988”²⁵ (grifo nosso). Logo, em sua competência suplementar, não poderá a legislação municipal contrariar o que for estabelecido em normas federais ou estaduais.

A prevalência das normas gerais editadas em lei complementar fica evidente quando a Constituição determina que “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário” (artigo 24, § 4º, da Constituição Federal).

Dessa forma, quando existir conflito entre a legislação ordinária e as normas gerais em matéria tributária, prevalecerá o regramento da lei complementar. Caso uma lei ordinária posterior contrarie a lei complementar, essa será inconstitucional por vício de incompetência, como decidiu o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 917.285/SP:

Sempre que uma lei ordinária discrepar de normas gerais de direito tributário, a incompatibilidade se resolve a favor do texto integrado em lei complementar ou com força de lei complementar, reconhecendo-se, no caso, vício de inconstitucionalida-

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 601.247**. Segunda Turma. Relator: ministro Ricardo Lewandowski. Acórdão em 26/05/2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174192>. Acesso em: 31 maio 2022.

24 Art. 30. Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

25 MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada**. 7. ed. Atlas: São Paulo, 2007. p. 731.

de, **por invasão por lei ordinária de competência reservada**, constitucionalmente, a lei complementar²⁶. (grifo nosso)

A competência legislativa dos entes federados, então, é **limitada** nos temas regulados por normas gerais, como foi decidido no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845. Nesse precedente, foi declarada inconstitucional lei estadual que introduziu hipóteses de responsabilidade tributária em confronto com o Código Tributário Nacional:

5. O legislador estadual possui competência para, concorrentemente com a União, tratar de matéria tributária, conforme a previsão do art. 24, I, da CF. Caberá à lei federal veicular as normas gerais e à lei estadual as normas especiais em Direito Tributário. Nesse campo da legislação concorrente, deve-se reconhecer que são relativamente indeterminados os conceitos de norma geral e especial, o que torna, por vezes, difícil a tarefa de delimitar com clareza os âmbitos de atuação da lei federal e da lei estadual. É também importante para o sistema jurídico que todos os entes federativos tenham a capacidade de legislar sobre os tributos de sua competência e estabelecer regras tributárias adequadas à sua realidade específica. **Apesar disso, a capacidade legiferante dos Estados, nessa seara, não é ampla e ilimitada. E um dos principais fatores limitadores e condicionantes da legislação estadual em matéria tributária é a competência atribuída à União – além de sua competência legislativa geral (CF, art. 24, I e § 1º) – para editar lei complementar disciplinando diversos aspectos básicos dessa temática (CF, art. 146).** Confira-se o trecho do dispositivo constitucional mais diretamente ligado à questão posta nestes autos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

6. Como consequência da inserção da obrigação tributária na reserva de lei complementar federal estabelecida na alínea b do inciso III do art. 146 da CF, as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas necessariamente em lei complementar federal, **não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regramento que entre em conflito com as normas gerais federais**²⁷. (grifo nosso)

26 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 917.285**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Dias Toffoli. Acórdão em 18/08/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015546>. Acesso em: 31 maio 2022.

27 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Luís Roberto Barroso. Acórdão em 13/02/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 31 maio 2022.

Como dissemos, o Código Tributário Nacional foi recepcionado como “norma geral” de Direito Tributário. Desse modo, se o artigo 156 do Código Tributário não faz menção à “decisão arbitral”, poderia uma lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal autorizar a arbitragem e criar uma nova hipótese de extinção do crédito fiscal?

Como toda competência derivada da Constituição, a atribuída ao Congresso Nacional para editar normas gerais tributárias não é ilimitada. A atuação do legislador complementar apenas se justifica quando houver a necessidade de uma normatização nacional. Além disso, a lei complementar precisa manter harmonia com todas as demais normas constitucionais, como nos ensina Clélio Chiesa (2002):

Além disso, o conteúdo jurídico das outorgas constitucionalmente atribuídas ao Congresso Nacional para agir na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro há de ser dimensionado, **levando-se em consideração todas as demais regras do sistema**. O seu conteúdo e alcance há de ser dessumido da coalescência da regra autorizativa com os demais postulados prestigiados pelo sistema constitucional tributário. **Vale dizer, os preceitos autorizativos não podem ser interpretados isoladamente**²⁸. (grifo nosso)

O parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição Federal confere competência a todos os entes da federação para editarem leis específicas sobre remissão e anistia²⁹. Trata-se de autorização expressa para extinguir obrigações tributárias constituídas, segundo a conveniência local. A Constituição apenas exige *lei específica* e que a extinção do crédito esteja compatível com demais normas que disciplinam eventuais renúncias de receitas (por exemplo, celebração de convênio no caso do ICMS).

Essa competência extintiva é privativa, conforme interpretação extraída do artigo 151, III, da Constituição, que veda à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Consequentemente, se foi deferida competência para remir e anistiar, não se pode negar que foi conferida a aptidão legiferante, ainda que implícita, para a criação de outras formas extintivas do crédito tributário.

28 CHIESA, Clélio. **Competência Tributária do Estado Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 43.

29 § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Como a lei complementar (infraconstitucional) não pode eliminar uma competência fixada pelo constituinte, não podemos pensar que o artigo 156 do diploma tributário assuma essa função. Entendemos que esse argumento, derivado da teoria dos poderes implícitos, é suficiente para afastar a tese da taxatividade do rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional, como observado por Luciano Amaro (2019):

O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributos. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/2002, art. 381). Há, ainda, a novação (CC/2002, art. 360)³⁰. (grifo nosso)

Qual seria então a função do rol do artigo 156 do CTN? Seria ele meramente didático? Entendemos que o dispositivo possui uma função relevante, pois indica, sem margem de dúvidas, que alguns fatos jurídicos são inequivocamente extintivos do crédito tributário. O fenômeno fica bem claro quando observamos a peculiaridade da prescrição tributária.

No direito civil, a prescrição extingue unicamente a “pretensão”, sem qualquer reflexo sobre a obrigação, que permanece hígida, conforme prevê o artigo 189 do Código Civil³¹. O devedor que efetua o pagamento de obrigação prescrita não tem direito à restituição, nos termos do artigo 882 do Código Civil³². Como resultado, o direito subjetivo que sofre a incidência da norma prescricional não desaparece do sistema, mas fica sem qualquer força defensiva ou desprovida de exigibilidade, como pontua Humberto Teodoro Junior (2018):

Nessa ordem de ideias, não é correto afirmar-se que a prescrição provoca a extinção do direito do credor. Em realidade, consiste ela na abertura de uma faculdade que a lei faz ao devedor para poder este, amparado pelo tempo, negar-se a cumprir a prestação devida, que só veio a ser reclamada depois de ultrapassado o prazo de prescrição.

30 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 420-421.

31 Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a *pretensão*, a qual se *extingue*, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

32 Art. 882. Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível.

A tese da extinção do direito como efeito da prescrição não consegue explicar, de maneira convincente, como extinto um direito, ainda possa o devedor renunciar ao efeito já operado fazendo, só com seu ato unilateral, reviver uma relação jurídica bilateral, sem nenhuma aquiescência do credor.³³ (grifo nosso)

Em matéria tributária, o legislador, no artigo 156, V, do Código Tributário, previu que a prescrição é causa de extinção do crédito tributário e não apenas da pretensão. Por isso, concordamos com Aurora Tomazini Carvalho (2020) quando afirma que “se não fosse o disposto no art. 156, V, do CTN, a constituição jurídica da prescrição apenas teria o condão de extinguir a execução proposta fora do tempo hábil.”³⁴

O pagamento de crédito tributário prescrito é, então, um pagamento indevido que admite sempre a repetição. Essa foi a escolha do legislador complementar em âmbito nacional. Não poderá o legislador ordinário modificar essa orientação sobre a prescrição, sob pena de inconstitucionalidade formal.

Entendemos que as normas gerais, com o intuito de uniformização, podem também disciplinar aspectos relevantes sobre a formalização das hipóteses extintivas, tal como ocorre no caso da compensação, em que vários aspectos são disciplinados nos artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional (por exemplo, definição dos créditos compensáveis, patamar de juros de 1% nos créditos vincendos etc.).

Entretanto, a lei complementar jamais poderá **limitar** a competência para a criação de novas causas extintivas, pois representaria limitação da competência constitucional para remir e anistiar (“quem pode o mais pode o menos”). Essa foi a conclusão firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 2.405-1. O acórdão entendeu ser possível a introdução de novas formas de extinção do crédito tributário, fora do rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional:

Nada impedia, nem impede, por isso, em princípio, que a lei estadual, com vista ao incremento de receita, estabeleça novas modalidades de extinção da dívida ativa, como fez a lei gaúcha, ao instituir a dação em pagamento, visto que a transação e a moratória, também nela previstas, estão contempladas no CTN.

33 JUNIOR, Humberto Theodoro. **Prescrição e decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 13-14.

34 CARVALHO, Aurora Tomazini. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no Direito Tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2020. p. 53.

Trata-se de medida de economia interna de cada unidade federada, que, por isso, não exige uniformidade normativa ditada por lei complementar.³⁵

Realmente, a indicação exaustiva das hipóteses de extinção do crédito fiscal não é tema afeto às “normas gerais”. A extinção do crédito tributário envolve interesse específico de cada pessoa política e sempre é benéfica ao cidadão, como aponta Hugo de Brito Machado (2018):

Finalmente, em tema de extinção do tributo **não existem razões para os cuidados que se há de ter na análise da norma que o institui. A extinção é sempre benéfica para o cidadão**, de sorte que não envolve problemas jurídicos, sabido que o Direito existe para proteger o cidadão contra abusos do poder. (grifo nosso)³⁶

No julgamento do mérito da referida ADI nº 2.405-1, o entendimento firmado em sede cautelar foi confirmado: **o artigo 156 do CTN não é taxativo**. A Suprema Corte fundamentou o entendimento na teoria dos poderes implícitos (quem pode remir pode criar outras formas extintivas). Nesse sentido, destacamos os relevantes argumentos apresentados pelo ministro Alexandre de Moraes:

Com essas premissas, da mesma forma como delineado no julgamento cautelar da presente ação, entendo que a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF.

Como bem lembrado pelo Min. MOREIRA ALVES, **entendo também aplicável ao presente caso a teoria dos poderes implícitos, segundo a qual “quem pode o mais, pode o menos”**. Dessa forma, se o Estado pode até remir um valor que teria direito, com maior razão pode estabelecer a forma de recebimento do crédito tributário devido pelo contribuinte. A partir dessa ideia, e considerando também que as modalidades de extinção de crédito tributário, estabelecidas pelo CTN (art. 156), não formam um rol exaustivo, tem-se a possibilidade de previsão em lei estadual de extinção do crédito por dação em pagamento de bens móveis³⁷. (grifo nosso)

Trata-se de competência extraída diretamente da Constituição, que não pode ser limitada pelo legislador infraconstitucional.

35 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405-1**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão em 06/11/2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>. Acesso em: 31 maio 2022.

36 MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 49.

37 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405-1**. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Acórdão em 20/09/2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400>. Acesso em: 31 maio 2022.

Consequentemente, nada impede que uma decisão arbitral, devidamente autorizada pela legislação de cada ente, produza efeito extintivo do crédito fiscal.

Além da teoria dos poderes implícitos, cremos que, uma vez admitida a arbitragem tributária através de veículos normativos adequados, não haveria razão para negarmos eventual efeito extintivo da decisão arbitral, pois o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei da Arbitragem e das decisões arbitrais.

Um exemplo pode ilustrar o tema. O que ocorreria se o artigo 156 do Código Tributário não previsse a “sentença judicial” em seu inciso X? Será que a sentença judicial deixaria de possuir efeito extintivo? A resposta deve ser negativa. A jurisdição retira seu poder diretamente da Constituição, e não do rol do artigo 156. A lei complementar não altera a aptidão extintiva de uma decisão judicial, como bem identificou Regina Helena Costa (2017):

Por fim, aponta o inciso X do artigo 156, como modalidade extintiva da obrigação tributária principal, a decisão judicial passada em julgado.

Essa referência é meramente didática, porquanto, ainda que não expressa, seria forçoso concluir constituir ela modalidade de extinção do vínculo obrigacional.

Isto porque, à vista do princípio da universalidade da jurisdição, também denominado princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça a direito”. (art. 5º, XXXV, CR).

Desse modo, provocado o Poder Judiciário mediante ação do sujeito passivo para discutir a exigência fiscal ou mediante a propositura, pela Fazenda Pública, de execução fiscal, o pronunciamento judicial definitivo, no sentido da invalidade do crédito tributário, culminará em coisa julgada material, extinguindo, em consequência, a obrigação tributária³⁸. (grifo nosso)

O mesmo entendimento se aplica à arbitragem tributária. A omissão do artigo 156 do Código Tributário jamais poderia limitar um poder implícito extraído do poder de remir e anistiar.

Cremos, assim, que não há fundamento para manter um crédito declarado inválido por uma decisão arbitral legítima apenas em razão da omissão do rol artigo 156 do Código Tributário Nacional.

38 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 301.

A arbitragem, como visto, foi equiparada à jurisdição e suas decisões têm legitimidade constitucional, independentemente de sua previsão ou não em um rol do Código Tributário Nacional.

3. CONCLUSÃO

A competência do legislador complementar não é ilimitada quando introduz normas gerais de direito tributário.

As normas gerais devem seguir sua finalidade e não podem afrontar outros preceitos e competências constitucionalmente estabelecidos.

A função do artigo 156 do Código Tributário Nacional é relevante, pois, em nome da segurança, define casos que resultarão na extinção inequívoca do crédito tributário.

Contudo, seu rol não impede que outras hipóteses extintivas sejam introduzidas pela legislação de cada ente político. É a conclusão que se obtém da teoria dos poderes implícitos.

Além disso, podemos observar que a natureza jurisdicional da arbitragem permite que ela possa extinguir o crédito tributário, sem a necessidade de previsão em lei complementar.

Dessa forma, o rol do artigo 156 do Código Tributário não é exaustivo e as sentenças arbitrais não precisam buscar fundamento de validade na lei complementar para que produzam efeitos extintivos do crédito tributário.

4. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 151.130/SP**. Relator: ministro Luís Felipe Salomão. Segunda Seção. Acórdão em 27/11/2019. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201700431738&dt_publicacao=11/02/2020. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 111.230/DF**. Segunda Seção. Relatora: ministra Nancy Andrighi. Pesquisa de Jurisprudência. Acórdãos. 08/05/2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000587366&dt_publicacao=03/04/2014. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SE nº 5206. Tribunal Pleno. **Agravo Regimental**. Relator: Sepúlveda Pertence. Acórdão em 12/12/2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889>. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 560.626**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Gilmar Mendes. Acórdão em 16/06/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276**. Tribunal Pleno. Relatora: ministra Ellen Gracie. Acórdão em 03/11/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental n. 601.247**. Segunda Turma. Relator: ministro Ricardo Lewandowski. Acórdão em 26/05/2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174192>. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 917.285**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Dias Toffoli. Acórdão em 18/08/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015546>. Acesso em: 31 maio 2022.

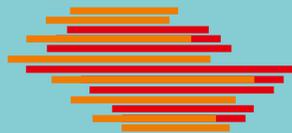
BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Luís Roberto Barroso. Acórdão em 13/02/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405-1**. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Acórdão em 20/09/2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400>. Acesso em: 31 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405-1**. Tribunal Pleno. Relator: ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão em 06/11/2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>. Acesso em: 31 maio 2022.

- CARVALHO, Aurora Tomazini. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no Direito Tributário. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini. (coord.). **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2020.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CHIESA, Clélio. **Competência Tributária do Estado Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. v. 1.
- JUNIOR, Humberto Theodoro. **Prescrição e decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil Interpretada**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- NABAIS, Jose Casalta. **Reflexão sobre a introdução da Arbitragem Tributária**. 2010. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>. Acesso em: 31 maio 2022.
- PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma Demanda do Estado Democrático de Direito. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. E-book.

ISSN 2287-4515



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO