

## Entrevista: Leonardo Castro, advogado tributarista

O Brasil deve regulamentar a arbitragem tributária para se adequar às regras da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e firmar mais acordos internacionais contra a bitributação. Essa é a opinião do advogado **Leonardo Castro**, sócio do Bueno & Castro e professor dos cursos de pós-graduação da Faculdade Brasileira de Tributação.

Reprodução



Leonardo Castro diz que regulação da arbitragem tributária pode aumentar investimentos no Brasil  
Reprodução

Segundo o tributarista, a medida é essencial para gerar maior segurança jurídica e credibilidade das instituições brasileiras com parceiros internacionais. Castro ressalta que, ao não adotar a arbitragem tributária como uma alternativa, o Brasil viola dispositivos de tratados contra bitributação, causando descrença dos países da OCDE.

Um exemplo disso ocorreu em 2005, quando a Alemanha denunciou um tratado do tipo com o Brasil, sem que tenha havido um acordo entre os dois países até hoje. Para Leonardo Castro, isso também gera uma descrença em relação à capacidade de o Brasil cumprir com o pactuado nos acordos. E a arbitragem, por levar a disputa para um terceiro independente, traria mais conforto e mais segurança para que outros países celebrassem acordos com o Brasil e para investimentos estrangeiros.

Atualmente, há dois projetos de lei sobre o tema no Senado (PLs 4.468 e 4.257). Porém, ambos estão parados, sem perspectivas de retomada.

**Leia a entrevista:**

**ConJur — Por que o Brasil deve regulamentar a arbitragem tributária?**

**Leonardo Castro** — O contencioso tributário no Brasil, que representa a soma de todas as discussões tributárias do país, alcançou o valor de R\$ 5,4 trilhões no ano passado, número que [representa](#) 75% do



---

produto interno bruto (PIB), conforme o estudo *Contencioso Tributário no Brasil*, feito pelo Núcleo de Tributação do Insper em 2020.

De acordo com o levantamento, a via judicial responde por 74% do estoque do contencioso, totalizando R\$ 4,1 trilhões em processos. Já contencioso administrativo tributário tem estoque de R\$ 1,43 trilhão. No nível federal, há R\$ 3,8 trilhões de contencioso tributário. O número equivale a aproximadamente 53% do PIB.

Esses números alarmantes provam que as disputas judiciais tributárias (seja na esfera administrativa, seja na judicial) são um problema aparentemente insolúvel em termos de ineficiência da máquina estatal. De uma lado, gasta-se muito dinheiro do Estado para mover o Poder Executivo (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na esfera federal) e o Poder Judiciário (tribunais de primeira instância, tribunais regionais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal), e isso repercute na necessidade de aumentar a carga tributária para bancar essa ineficiência. De outro, a extrema morosidade é outro problema que assola contribuintes e entes públicos: um processo tributário demora em média de dez a 15 anos para ser julgado em definitivo (trânsito em julgado no STF).

Portanto, a morosidade, elevado custo ineficiência do contencioso tributário brasileiro, seja na esfera administrativa, seja na judicial, são dados irrefutáveis e não serão resolvidos se o *status quo* se mantiver.

É inegável que arbitragem tributária é o mecanismo mais eficiente e já existente para corrigir a demora excessiva e passar a ser uma via rápida de julgamento privado em matéria tributária. Nesse sentido, a administração pública tributária e o contribuinte apresentam suas razões a um tribunal de árbitros experientes na matéria, os árbitros encontram e apontam a solução e a apresentam em forma final e vinculante ao Estado e ao cidadão

Empiricamente, um exemplo de sucesso da arbitragem tributária verifica-se em Portugal, exemplo que fez crescer a discussão para a implantação desse instituto também no Brasil. Inclusive, em Portugal a arrecadação tributária pela via arbitral superou a arrecadação obtida nos âmbitos administrativo e judicial nos últimos anos

No Brasil, o senador Antonio Anastasia (PSD-MG) apresentou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei 4.257/2019 para incluir a arbitragem tributária no sistema jurídico do contencioso em matéria fiscal. O referido projeto busca modificar a Lei das Execuções Fiscais (Lei.6830/1980) permitindo ao executado a opção pela adoção de juízo arbitral caso a execução fiscal esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. O PL já foi aprovado por unanimidade na Comissão de Assuntos Econômicos e encaminhado à Comissão de Constituição e Justiça do Senado, para relatoria do senador Tasso Jereissati. A aprovação desse projeto de lei seria um grande avanço para reduzir a litigiosidade, morosidade e ineficiência das disputas fiscais no Brasil.

Por fim, o Poder Judiciário no Brasil é visto com ampla desconfiança nos últimos anos pela opinião pública internacional. A falta de credibilidade reside na constante insegurança jurídica caracterizada pela mudança de entendimentos consolidados, reviravoltas políticas e decisões relevantes calcadas em questões econômicas que ultrapassam os limites constitucionais e geram cada vez mais incertezas para os contribuintes brasileiros e investidores estrangeiros, que evitam cada vez mais investir no Brasil em



---

razão da instabilidade política, sistema jurídico e instituições voláteis e insegurança jurídica, que somadas ao risco Brasil tornam o país cada vez menos atraente para o capital estrangeiro.

### **ConJur — Como funcionam as normas da OCDE sobre arbitragem tributária?**

**Castro** — O modelo e as regras de arbitragem variam de acordo com a legislação doméstica de cada país-membro da OCDE (Portugal, EUA, Espanha e Alemanha já possuem arbitragem em suas legislações fiscais), bem como de cada acordo contra a bitributação celebrado por tais países. A Convenção Modelo da OCDE e seus comentários trazem sugestões de modelos possíveis, mas sua adoção dependerá de cada país.

Fato é que os países-membros da OCDE desde 2007 já concordaram em ampliar os mecanismos de solução de controvérsias tributárias em âmbito internacional (nos acordos contra a bitributação) como solução alternativa de conflitos. Essa decisão é extremamente importante para empresas investindo fora de seu país de origem e indivíduos que residem ou trabalham em mais de um país. As disputas tributárias internacionais surgem quando dois países soberanos possuem direitos conflitantes para tributar uma pessoa física ou jurídica. Como o incremento do intercâmbio de pessoas, capitais, bens, serviços e tecnologia numa economia já digital e global, as disputas tributárias internacionais tornam-se cada vez mais frequentes, e a tendência é [aumentar](#).

A OCDE endereçou esse tema por meio de seu Comitê de Assuntos Fiscais ao aditar a Convenção Modelo da OCDE — que serve de modelo para a maioria dos acordos contra a bitributação celebrados pelo países em matéria de imposto de renda — e incluir a possibilidade de arbitragem tributária nas disputas emergidas de situações transnacionais, caso o procedimento amigável iniciado entre os países não tenha sido [resolvido](#) em dois anos.

Ademais, na União Europeia, a Convenção Arbitral da UE prevê a arbitragem tributária para casos não-resolvidos que tratam da matéria de preços de transferência entre os países europeus membros.

Em Portugal, a arbitragem constitui uma forma de resolução do litígio através de um árbitro escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa (Caad), que julga conflitos nos mesmos termos e com o mesmo valor jurídico que um magistrado judicial. A chamada Lei de Arbitragem Tributária pretende resolver de forma rápida e simples os conflitos entre os contribuintes e as finanças e reduzir o número de processos dos tribunais. Lá, a arbitragem é feita por tribunais arbitrais que funcionam no Caad. Os tribunais podem ser compostos por um árbitro — se o contribuinte não indicar um juiz e o valor da causa não ultrapassar 60 mil euros — ou por três árbitros, para os demais casos.

Arbitragem tributária nos acordos contra a bitributação OCDE está sendo adotada cada vez mais pelos países, como se verifica dos [dados oficiais](#) da própria OCDE.



Portanto, o modelo e o funcionamento da arbitragem tributária varia de acordo com a legislação, tradição e histórico político-jurídico de cada país. Certo é que, independentemente do formato escolhido, a simples adoção da arbitragem em matéria tributária já representa avanço considerável para a resolução de controvérsias tributárias para qualquer país, sobretudo aqueles atolados de demandas e com elevado custo de disputa judicial como é o caso do Brasil.

**ConJur — Direito Tributário trata de valores públicos. Sendo assim, faz sentido "privatizar" a decisão sobre litígios envolvendo a matéria?**

**Castro** — Inicialmente, convém ressaltar que atual legislação arbitral (Lei 9.037/1996) possibilita a utilização da via arbitral pela administração pública. Entretanto, referida possibilidade é condicionada aos casos em que se busca dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Não obstante, o mesmo diploma legal ainda determina que a arbitragem que envolva a administração pública será sempre relacionadas a questões exclusivas de direito.

Vale ressaltar que o legislador ordinário, ao editar a Lei 11.196/2005, deixou estreme de dúvidas a possibilidade de a administração pública submeter-se ao juízo arbitral. Confira-se, afinal, o teor do artigo 23-A da Lei 8.987/1995, incluído pela Lei 11.196/2005:

*23-A. O contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996*

Sabe-se que o interesse público é composto por interesses públicos qualificados como primários, isto é, aqueles que promovem e concretizam os valores eleitos pela sociedade como um todo; e interesses ditos secundários, estes relacionados aos interesses patrimoniais do Estado ou suas entidades.

Ora, tratando-se os interesses estatais secundários como bens e direitos eminentemente patrimoniais, estaria a administração pública autorizada a submeter-se ao juízo arbitral em tais casos. E isto por um motivo singelo: os bens e direitos em referência existem única e exclusivamente para que o administrador público deles disponha para concretização de algum interesse primário. Portanto, desde que a disposição contratual, inclusive a convenção de arbitragem, seja realizada pelo administrador em respeito ao cumprimento de suas funções públicas, a lei estará sendo respeitada e os atos praticados serão válidos e eficazes.

Entender pela indisponibilidade da administração acerca de interesses públicos secundários (entendidos, repita-se, como atividades-meio em busca de fins públicos) inviabilizaria a prática de quaisquer atividades públicas e colocaria em risco a própria saúde financeira do Estado. É efetivamente o que ocorre com a arbitragem.

Vale apontar, neste ponto, que no âmbito tributário igualmente é aplicável o entendimento firmado pelo STF de que o juízo arbitral não ofende o monopólio de jurisdição estabelecido pelo artigo 5º, XXXV, da Constituição, eis que, como se sabe, a implementação do juízo arbitral por qualquer de suas vias depende da anuência do ente federativo e do contribuinte, não havendo qualquer óbice à implementação do caráter vinculante às decisões arbitrais em matéria tributária (Agravo Regimental na Sentença



---

Estrangeira 5.206).

Outro grande axioma que se levanta para obstar o acesso à via arbitral em seara tributária junte-se ao princípio da indisponibilidade do bem público, mais especificamente do crédito tributário. Sendo o crédito fiscal indisponível, descaberia falar-se em resolução de controvérsias pelo juízo arbitral, consoante os critérios desenvolvidos pelo legislador ordinário no artigo 1.º da Lei 9.307/1996.

Não temos dúvidas, neste ponto, que o crédito tributário encontra-se na subespécie dos interesses públicos secundários, isto é, relativos à arrecadação da pecúnia necessária ao investimento em interesses públicos primários, tais como educação, saúde, segurança, dentre inúmeros outros. Trata-se, pois, de receita pública derivada, portanto afeta, via de regra, ao juízo arbitral.

Importante notar que a administração tributária estará, no curso do procedimento arbitral, agindo sob atos pautados em estrita legalidade, condicionada por um direito prévio a contraditório, visando solucionar um conflito de pretensões com o contribuinte sobre qualquer matéria de fato controvertida. Portanto, a indisponibilidade do crédito tributário decorrente do resultado desse procedimento voluntário restará incólume, com todos os instrumentos de garantias que a legislação tributária predispõe para sua segurança.

### **ConJur — A arbitragem não viola os princípios tributários?**

**Castro** — A utilização de instrumentos alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário, como é a arbitragem em matéria tributária, não afasta a incidência dos princípios da legalidade e indisponibilidade do crédito fiscal, uma vez que todo o procedimento em questão ocorreria integralmente dentro dos limites da lei instituidora de tal instrumento alternativo, sem qualquer espaço para argumentação de que o ente tributante estaria deixando de aplicar a lei ao caso concreto, ou renunciando ao crédito tributário devido.

Com efeito, os interesses públicos secundários, dentre os quais se encontra o crédito tributário, podem ser submetidos à arbitragem, à luz do que salienta a doutrina e a jurisprudência, eis que sua finalidade precípua é servir de meio à consecução dos interesses primários, sendo ínsita, portanto, a sua natureza disponível.

Com relação às disposições atinentes à Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), ao analisar o instituto da arbitragem no Direito Tributário, poderiam ser considerados como renúncia de receita e, portanto, submetida às limitações do artigo 14 da LC 101/2000. Contudo, por força da interpretação baseada no elemento literal e no elemento teleológico da norma, a resposta seria negativa. De acordo com o elemento literal, a interpretação do disposto no artigo 14, parágrafo 1º, da LC 101/2000, não poderia abranger a arbitragem, por não estarem referidos institutos expressamente contemplados na redação do dispositivo e, principalmente, por não poderem ser considerados “benefícios” ao contribuinte. Além disso, a finalidade da limitação contida no artigo 14 da LC 101/2000 é simplesmente de evitar que sejam concedidas pelo legislador ordinário vantagens a determinados contribuintes sem uma razoável justificativa e, por conseguinte, reduzir a arrecadação da Fazenda Pública.

Por fim, o caput do artigo 37 da Constituição Federal traz o princípio da eficiência que é princípio fundamental da administração pública. Integra a eficiência administrativa, portanto, a criação de juízos



arbitrais cujo escopo seja, em linhas gerais, solucionar controvérsias referentes à arrecadação de tributos, permitindo-se um julgamento técnico e célere, e imprimindo-se, inclusive, segurança jurídica às relações, de modo que se tenha maior certeza da aplicação do Direito ao caso concreto, em seu processo de positivação.

### **ConJur — A regulamentação da arbitragem tributária poderia aumentar os investimentos no Brasil?**

**Castro** — A falta de credibilidade do sistema jurídico brasileiro, aliada à desconfiança do sistema judicial pátrio, são os dois principais motivos pelos quais investidores estrangeiros são reticentes e hesitam em investir, expandir ou permanecer no mercado brasileiro, seja qual for seu segmento de atuação econômica.

A arbitragem tributária tira do governo a prerrogativa de agir de forma discricionária, inconstitucional, ilegal e arbitrária como tem agido nos últimos anos em diversos temas, inclusive no tributário. Segundo o Banco Mundial, o Brasil é o país no qual se gastam [mais horas](#) para apurar e pagar tributos no mundo inteiro.

Como se não bastasse o título de país mais complexo para se pagar tributos do mundo, o Brasil também leva um segundo título inóspito: é o país número um em termos de menor retorno proporcional à carga tributária paga. Ou seja, o Brasil [possui](#) a carga tributária mais elevada (arrecadação tributária) em relação à riqueza gerada (PIB) sendo o pior em proporção de tributos arrecadados e seu retornando para a sociedade, através de serviços de qualidade, que viessem a gerar bem estar à população.

Com esses dois títulos e figurando constantemente nas manchetes mundiais por força da alteração de entendimento do Supremo Tribunal Federal em matéria criminal e tributária, o Brasil perde atratividade perante o investidor estrangeiro em progressão geométrica.

De acordo com [estudo](#) realizado pela OCDE, os cinco principais fatores para investimentos estrangeiros em países são: (i) corrupção; (ii) segurança jurídica; (iii) ambiente tributário confiável; (iv) condições macroeconômicas atuais e futuras; e (v) custos trabalhistas. No que tange ao ambiente tributário confiável, os fatores examinados são: (a) incerteza sobre a alíquota efetiva sobre a tributação da renda; (b) previsibilidade sobre tributação sobre os lucros das empresas; (c) incertezas sobre a tributação sobre o consumo; (d) previsibilidade sobre neutralidade dos tributos sobre consumo como ICMS; e (e) existência de acordos contra a bitributação .

Grande parte da insegurança, instabilidade e descrença no Poder Judiciário e no sistema jurídico tributário brasileiro pode ser melhorada pela adoção de arbitragem tributária. Isso porque, ao deixar a solução da controvérsia entre Estado e contribuinte para especialistas em direito tributário, em um tribunal mais célere e imparcial, desvinculado de laços políticos com o Poder Executivo, de notoriedade e tradição internacionalmente reconhecidos, os investidores estrangeiros passam a acreditar que menos arbitrariedades, julgamentos discricionários e reviravoltas de entendimentos jurisprudenciais consolidados passarão a ocorrer no país.

Consequentemente, confiando mais no sistema tributário e na solução técnica e imparcial do juízo arbitral quando se tratar de carga tributária decorrente de seus negócios no Brasil, aumentam os



---

investimentos diretos (FDI), bem como estendem seus prazos de duração, por meio de reinvestimentos e expansão de atividades empresariais no país.

Atualmente, o Brasil tem perdido investimentos industriais para o Paraguai, que possui um regime fiscal atrativo (Lei de Maquila) e, por questões de segurança jurídica e estabilidade política na seara fiscal, tem desbancado o regime da Zona Franca de Manaus brasileiro. Outros casos como a migração de companhias brasileiras importantes para o exterior e de empresários e famílias milionárias brasileiras para se tornarem residentes fiscais nos EUA e Portugal demonstram a insatisfação e descrença dos contribuintes com relação ao sistema tributário brasileiro, que reflete diretamente perante os investidores internacionais.

Adotar a arbitragem em matéria tributária faria o Brasil saltar aos olhos da OCDE, o que poderia contribuir sobremaneira para acelerar o ingresso do país após seu pedido de adesão realizado em 2017. Desde o pedido de adesão, o Brasil viu a Colômbia se tornar membro da OCDE e a Argentina ganhar apoio oficial dos EUA, deixando o Brasil atrás de seus conterrâneos na América do Sul. Com a arbitragem em matéria tributária, tem-se a resolução dos conflitos de forma mais célere, diminuindo custos processuais, dando maior tecnicidade às decisões proferidas e maior conhecimento em relação aos casos objeto de controvérsia, razão pela qual a arbitragem mostra-se uma excelente alternativa para a solução de conflitos de matéria tributária, tanto internamente como internacionalmente. Na ótica internacional, vale destacar a tendência atualmente difundida pela OCDE no sentido de fomentar a arbitragem nos acordos internacionais contra a dupla tributação o que, até o momento, jamais foi adotado pelo Brasil em nenhum de seus 33 acordos contra a bitributação vigentes até então.

A arbitragem poderia ser, portanto, um precursor de melhoras diversas para o cenário tributário doméstico e internacional brasileiro, servindo não só para aumentar investimentos estrangeiros, manter os investimentos nacionais crescendo e, de quebra, facilitar o ingresso do Brasil na OCDE.

**Date Created**

01/05/2021