



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA:
UM CONTRIBUTO PARA A
REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA
TRIBUTÁRIA?**

Mestrado Forense

Vertente Civil e Empresarial

Sob Orientação da Dra. Serena Cabrita Neto

Março de 2013

Nuno Filipe Jesus Henriques

Índice

Introdução.....	2
O Estado da Justiça Tributária.....	4
A Justiça Tributária no âmbito dos Tribunais Estaduais.....	4
A Justiça Tributária no âmbito dos Tribunais Arbitrais.....	8
Os obstáculos à consagração da Arbitragem Tributária.....	11
O monopólio estadual do Poder Judicial.....	11
A Arbitragem Tributária enquanto descentralização do Poder Judicial?.....	14
A indisponibilidade dos tributos enquanto limite à admissibilidade da Arbitragem Tributária.....	15
A vinculação da Administração Tributária à Arbitragem Tributária.....	18
O âmbito restritivo da vinculação da Administração Tributária;.....	18
A Reclamação Graciosa prévia como requisito adicional de competência dos Tribunais Arbitrais.....	22
A competência dos Tribunais Arbitrais para apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário.....	24
O âmbito permissivo da cumulação de “pedidos”.....	29
A recorribilidade da decisão arbitral enquanto elemento de realização da Justiça Tributária.....	34
O princípio da recorribilidade limitada da decisão arbitral.....	34
O Recurso para o Tribunal Constitucional.....	35
A impugnação de decisão arbitral para o Tribunal Central Administrativo.....	36
O Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.....	39
Efeito do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo na decisão arbitral.....	42
Conclusão.....	43
Bibliografia.....	47

Introdução

Com a publicação da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento de Estado para 2010, que continha no seu artigo 124.º uma autorização legislativa específica quanto à arbitragem tributária) ficou consagrada a possibilidade de em Portugal, e com um carácter inovador, ser criado um mecanismo alternativo de resolução de litígios em matéria tributária.

Essa autorização legislativa levou à aprovação do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, consagrado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. A aprovação deste regime foi possível devido à abertura dos diversos grupos de intervenientes processuais que houve sobre a arbitragem em direito público, consagrada no artigo 180.º e s. s. do CPTA.

O regime que agora se analisa demarcou-se claramente do regime consagrado para a resolução de conflitos no âmbito do direito administrativo, uma vez que não foi delineado tendo como referência a Lei de Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro) vigente para o direito civil. Esta divergência de regime em relação ao consagrado para o direito administrativo compreende-se, dada a sensibilidade e especialidade desta no âmbito do direito tributário, e as especiais cautelas de que carece.

Considerando a fase embrionária em que se encontra a implementação da arbitragem tributária no nosso País e, porventura, ainda alguma desconfiança sobre a sua sustentabilidade e viabilidade de utilização por parte dos contribuintes, reveste-se de enorme importância à análise deste regime.

Desta forma, iremos proceder a uma análise das várias opções tomadas pelo legislador na elaboração do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de forma a compreender até que ponto este regime agora consagrado representa efetivamente um contributo para a realização da justiça tributária.

Desde já se pode avançar que a arbitragem tributária representa uma forma alternativa de resolução de litígios e, principalmente, surge virada para a redução das pendências judiciais no âmbito dos tribunais tributários de 1ª instância. Assim, veremos até que ponto essas afirmações se assumem como verdadeiras, na medida em que a par da redução das pendências judiciais, ficou consagrado um regime que contribui para realização da justiça tributária plena e para uma concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Este trabalho visa analisar alguns aspetos “*sensíveis*” da arbitragem tributária, tendo como ponto de partida o estado da justiça tributária no âmbito dos tribunais tributários de 1ª instância, passando depois para uma análise das alternativas que surgem com a arbitragem tributária.

De seguida, analisaremos os obstáculos que têm sido levantados com a consagração deste regime. Neste ponto, somos levados a verificar se existe uma legitimidade constitucional para a consagração deste regime, analisando o monopólio do poder estadual, e descortinar se a arbitragem representa uma descentralização da justiça estadual ou surge de forma paralela e “concorrente” com a justiça estadual.

Veremos ainda o âmbito de vinculação da administração tributária ao regime da arbitragem, de forma a verificar se houve uma vinculação plena ou se por outro lado houve uma essencial cautela nesta vinculação.

Por último, procuraremos abordar a regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais, de forma a compreender se o regime dos recursos consagrados não viola esta regra da irrecorribilidade e, em caso afirmativo, em que medida podemos ainda falar de uma irrecorribilidade das decisões arbitrais.

1 - O Estado da Justiça Tributária

1.1 - A Justiça Tributária no âmbito dos tribunais Estaduais

A atividade tributária no âmbito dos tribunais tributários tem sido, ao longo dos tempos, claramente afetada pela falta de magistrados judiciais. Mas não se pense que este é o único fator que leva ao proferimento tardio de uma decisão judicial, em sede de primeira instância nos tribunais tributários. A par da carência de magistrados judiciais, verifica-se uma crescente complexidade das matérias a analisar, o que compromete um desempenho eficaz na resolução das causas submetidas a julgamento.

No que respeita à falta de juízes tributários, refere JORGE LOPES DE SOUSA¹ que, desde o ano de 2006, a jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais está claramente condicionada. Contudo, o Estado não é alheio a esta factualidade, pelo que, ao longo dos tempos, tem vindo a tomar medidas para colmatar essa lacuna. Tanto assim é que, procedeu à criação de um curso especial de recrutamento de 40 juízes tributários. Esse processo de recrutamento ficou muito aquém da expectativas, devido a diversos fatores².

Além disso, o legislador tem manifestado dar prioridade a outras preocupações, procurando adotar medidas com o objetivo de dotar os tribunais administrativos e fiscais de meios humanos para fazer face às pendências processuais.

Estas medidas legislativas traduziram-se, logo em 2002, na aprovação do novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Lei n.º 13/2002, de 19 de janeiro), que no seu artigo 56.º n.º 4 determina que: “*Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal dispõem de assessores que coadjuvam os magistrados judiciais.*” Foi, assim, consagrada a possibilidade de os juízes tributários serem coadjuvados no exercício das suas funções por quadros altamente qualificados, o que certamente representaria uma mais-valia no julgamento de questões de elevada complexidade técnica. Embora se reconheça a elevada qualidade desta medida legislativa, nunca existiu qualquer carreira de funcionários permanente nos tribunais administrativos e fiscais, o que levou a que a medida nunca fosse plenamente implementada.

¹ JORGE LOPES DE SOUSA, Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária, em *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca, 2ª Ed. Almedina, fevereiro 2013, págs. 227 e s.s.

² *Ob. Cite...* pág. 228.

Num segundo passo, e através do Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31 de julho, foi aditado ao Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais o artigo 56.º-A, que prevê a criação de gabinetes de apoio aos magistrados da jurisdição administrativa e fiscal. Contudo, e como refere JORGE LOPES DE SOUSA³ “...é inegável que, legislativamente, os tribunais administrativos e fiscais ficaram com mais meios de coadjuvação; na prática, em vez de só não disporem de assessores com competência genérica, passam a não dispor também de assessores e consultores técnicos que deveriam existir nos gabinetes de apoio.”

Andou bem o legislador na consagração destas medidas legislativas, uma vez que os técnicos que iriam compor estes quadros eram destinados a prestar assessoria e consultoria técnica aos magistrados, bem como ao presidente do respetivo tribunal, visto que a complexidade técnica das matérias com que os juízes tributários se deparam actualmente é muito elevada. O direito tributário ficou dotado de especial complexidade e diversidade⁴. Um juiz tributário tanto pode ser confrontado com um processo judicial no qual tenha de analisar questões de impostos especiais sobre o consumo (impostos sobre os produtos petrolíferos e derivados) como, no mesmo dia, ser chamado a debruçar-se sobre matérias relacionada com IRS, IRC ou IVA, que são matérias que exigem conhecimentos contabilísticos. Todas estas matérias necessitam de um grau de especialização para que possam ser decididas assegurando uma justiça fiscal plena.

A criação destes gabinetes iria representar uma mais-valia para a realização da justiça tributária, na medida em que os funcionários que integrariam estes gabinetes estariam dotados de conhecimentos especializados sobre as matérias a analisar.

Às medidas legislativas anteriormente referidas acresce a possibilidade que foi concedida pelo Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31 de julho, de desdobramento dos tribunais tributários de primeira instância. Também aqui a medida legislativa não

³ *Ob. Cite...*pág.229.

⁴ Hoje em dia, um juiz tributário pode ser confrontado com problemas tais como a localização das operações em sede do IVA (nomeadamente, das prestações de serviços, nos termos do artigo 6.º do CIVA). Além destas, existem ainda outras matérias em que é necessário um grau de especialização elevado para que possa ser tomada uma decisão justa na causa, tais como, o direito à dedução do IVA (artigos 19.º e S.S. do CIVA), provisões fiscalmente dedutíveis, a dedução de prejuízos fiscais, o regime da neutralidade fiscal das operações de reestruturação empresarial, entre outras. São matéria de crescente complexidade, que exigem um grande esforço de formação por parte do julgador.

conheceu efeitos práticos, na medida em que não foi criado nenhum juízo de competência especializada⁵.

No que respeita a este ponto, refere JORGE LOPES DE SOUSA⁶, tomando como exemplo o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que: “*no final de 2010 estavam pendentes 2131 processos tributários, mas a esmagadora maioria deles tinha dado entrada nesse mesmo ano de 2010, pois foram nele instaurados 1548 processos.*” Verificamos que, as pendências processuais são uma realidade que não contribui para uma realização atempada da justiça tributária.

A este respeito, determina a Constituição da República Portuguesa (doravante “CRP”), no seu artigo 20.º n.º 5, “*Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.*”⁷. Neste sentido, vai também o artigo 6.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem, “*Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei...*”. Contudo, a consagração destes princípios não leva a que as pretensões dos contribuintes tenham forçosamente de ser analisadas somente nos tribunais, pois aqui apenas é dada uma das dimensões possíveis da resolução de litígio.

A aplicação do princípio da tutela jurisdicional efetiva ao processo tributário está prevista no n.º 1 do artigo 96.º do CPPT. Assim: “*O processo judicial tributário não deve ter uma duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respetiva instauração e a decisão em 1ª instância que lhe ponha termo.*”

Embora seja de louvar uma norma com este conteúdo, não podemos deixar de referir que o legislador não foi coerente, pois não consagrou uma sanção para os casos em que as decisões em sede de primeira instância, não cumpram os prazos estabelecidos

⁵ A solução passaria pela criação de tribunais especializados em função da matéria a analisar. Desta forma, a criação de tribunais especializados em função do imposto a analisar, permitia o grau de especialização desejável na análise dos processos.

⁶ *Ob cite...* pág. 229.

⁷ No que respeita a este princípio constitucional, defende GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA que neste caso, estamos perante uma norma constitucional que carece de conformação através da lei. Cabe ao Estado, na execução desta norma, colocar à disposição dos indivíduos uma organização judiciária e um leque de processos que garantam da tutela jurisdicional efetiva. *In Constituição da República portuguesa : Anotada / J. J. Gomes Canotilho, Vital Moreira. - 4ª ed. rev. Coimbra : Coimbra Editora, 2007-2010. - 2 vols. - Vol. 1, pág. 408.*

no *supra* referido artigo⁸. A única consequência do não cumprimento do prazo de um ano para proferir decisão em sede de CPPT era a caducidade das garantias prestadas para suspensão do processo de execução fiscal⁹, o que se mostrava manifestamente insuficiente.

Acresce ainda, que este prazo para proferir decisão apenas se aplica aos tribunais de primeira instância, o que exclui do seu âmbito de aplicação os recursos jurisdicionais que podem ser interpostos.

A carência notória de juízes e de meios técnicos dotados de conhecimentos sobre matérias de grande complexidade leva a que, muitas vezes, se obtenha uma decisão tardia sobre as questões que são levadas a julgamento¹⁰. Além disso, deparamo-nos com processos em que não é possível obter uma decisão baseada em claros conhecimentos específicos das questões submetidas a julgamento, pois com a evolução e crescente complexidade do direito fiscal não é possível ter juízes especializados em todas as matérias, embora tal fosse desejável.

Solução alternativa seria a criação de tribunais especializados em função dos diferentes impostos (organização horizontal dos tribunais), como forma de ter juízes altamente especializados na análise dos diversos impostos, mas também essa solução seria onerosa e, porventura, pouco prática. Necessário, foi, portanto, explorar outros caminhos, como o da arbitragem.

⁸ Em termos teóricos podemos apenas considerar uma ação de responsabilidade civil extracontratual pelo atraso na administração da justiça, com fundamento na violação do art. 22.º da CRP.

⁹ Nos termos dos artigos 183.º-A e 235.º, n.º 1 na redação anterior à Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro (Orçamento de Estado para 2007). Com a revogação dos referidos artigos, apenas se verifica a caducidade das garantias no caso de a reclamação graciosa não ter sido decidida no prazo de um ano a contar da data da interposição da mesma.

¹⁰ A este respeito, veja-se o relatório T4/2012, do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, referindo que, em termos globais, entre a data de 17 de Maio de 2011 e 30 de dezembro de 2012, verificou-se uma redução líquida da pendência, em sede de 1ª instância em 35% (de 1219 para 790 processos) sendo que, apenas aqui estão considerados os processos com um valor superior a €1.000.000. Resta referir, que no ano de 2012, se encontravam pendentes 42.976 processos, nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância.

1.2 - A Justiça Tributária no Âmbito dos Tribunais Arbitrais

A arbitragem tributária em Portugal foi consagrada pela publicação do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. No seu preâmbulo refere-se que, a consagração da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português visa a prossecução de três objetivos principais: “ *por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.*”

Não se pense que todas as vantagens da consagração da arbitragem tributária estão previstas neste preâmbulo do regime jurídico da arbitragem tributária. Na verdade, a redução das pendências judiciais em sede dos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância¹¹ é uma vantagem imediata da consagração da arbitragem tributária, embora não seja a única, como tem sido apontado por vários autores¹². Não deixa de ser verdade, mas a consagração deste regime é muito mais que isso, caso assim não fosse teríamos de ser forçados a admitir a extinção do regime da arbitragem tributária logo após a redução das pendências judiciais.

Contudo, é inegável que a arbitragem apresenta grandes virtualidades para redução das pendências nos tribunais tributários, prova disso é que, dos 190 processos que deram entrada no CAAD, 120 já se encontram findos, apresentando um prazo médio de

¹¹ Também extensível aos tribunais tributários de 1ª instância, quando seja o caso.

¹² Embora não a consideremos como a principal vantagem, é inegável que constitui um contributo essencial para a realização da justiça, na medida em que contribui em grande medida para a realização da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Acresce ainda ao exposto que, existe atualmente no âmbito do processo tributário uma grande necessidade de celeridade processual, que se prende com as desvantagens que o contribuinte enfrenta com a morosidade processual. Com a alteração do artigo 44.º n.º 4 da Lei Geral Tributária, pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, são devidos juros de mora pelo não pagamento das dívidas tributárias, até à data do pagamento da dívida tributária. Anteriormente, estava consagrado como limite máximo da contagem de juros de mora o prazo de três anos. Esta alteração vem beneficiar de forma excessiva a administração tributária pela morosidade processual.

decisão de 4 meses e 22 dias¹³. Acresce que, a consagração da arbitragem tributária apresenta inúmeras vantagens para além da celeridade processual. Assim, através da consagração da arbitragem tributária, é possível que os contribuintes vejam os seus pedidos serem analisados por árbitros dotados de especiais competências técnicas, em função da matéria, para proferir decisão. Desta forma, existe uma maior adequação das decisões proferidas pelos árbitros, especialmente qualificados para resolver litígios de extraordinária complexidade jurídica, económica e contabilística.

A este respeito, veja-se o artigo 7.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante “RJAT”), que determina que, os árbitros são escolhidos de entre as pessoas de comprovada capacidade técnica. Essa competência técnica vem depois concretizada no n.º 2 do referido artigo 7.º, assim, *“Os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente, através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na Administração Tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.”* Consegue-se, desta forma, nomear como árbitros pessoas dotadas de profundos conhecimentos técnicos essenciais à decisão dos processos que lhes são submetidos para análise, o que representa uma consagração real da tutela jurisdicional efetiva, na medida em que a decisão que obtenham é analisada e decidida por pessoas altamente conhecedoras das matérias a decidir, possibilitando assim a máxima realização da justiça no caso concreto.

Importa referir que, à semelhança do que ocorre com os magistrados judiciais, também aqui foi consagrado um regime de imparcialidade e independência para os árbitros, como forma a dotar as decisões arbitrais de imparcialidade e justiça material. Este regime de independência e imparcialidade dos árbitros, vem regulado nos artigos 8.º do RJAT (impedimentos dos árbitros) e no artigo 9.º do RJAT (deveres dos árbitros), sendo que, nos termos do referido artigo 8.º do RJAT, é consagrada uma remissão para a aplicação o regime dos impedimentos dos órgãos ou agentes da Administração Pública, interpretado com as devidas adaptações.

¹³ A este respeito, veja-se as estatísticas globais publicadas em: <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/CAAD%20-%20ESTATISTICA%20AT%20-%202013-01-30.pdf>

Além dessa remissão, requerer-se ainda que o árbitro nomeado, nos dois anos anteriores¹⁴ à sua indicação como árbitro, não tenha tido qualquer relação de proximidade, quer com a Administração Tributária, quer com o contribuinte. O referido artigo faz um elenco dessas relações que, segundo o legislador, põem em causa a independência e imparcialidade do árbitro.

Como refere JORGE LOPES DE SOUSA¹⁵, este prazo de 2 anos deve ser articulado com as normas previstas no código deontológico do CAAD, no qual vêm reforçados e densificados os requisitos de imparcialidade dos árbitros. Refere ainda que, na análise dos impedimentos dos árbitros, deve ser tido em conta o previsto no artigo 216.º n.º 3 da CRP, pois só desta forma, e mediante uma interpretação teleológica deste regime, é possível assegurar satisfatoriamente a imparcialidade na escolha dos árbitros.

Não podemos deixar de referir que, nos termos no artigo 18.º n.º 1 do RJAT, o processo arbitral poderá ser adaptado em função da complexidade e especificidade do caso, o que representa uma clara vantagem para a celeridade processual e para a realização da justiça, na medida em que o processo arbitral será delineado em função das necessidades do caso concreto, o que possibilita que sejam eliminadas diligências desnecessárias em função da complexidade/especificidade do caso concreto.

Acresce ainda, que as decisões arbitrais devem ser publicadas (nos termos 16.º alínea g) do RJAT) sendo, esta medida inovadora, uma vez que as decisões dos tribunais de primeira instância não têm esta exigência de publicidade, mesmo as decisões proferidas pelos tribunais superiores não são obrigatoriamente tornadas públicas¹⁶, à exceção dos acórdãos do Tribunal Constitucional. Esta exigência de publicidade das decisões contribui para a verificação da imparcialidade dos árbitros em cada caso concreto, bem como para o controlo da legalidade das decisões¹⁷.

¹⁴ Existe aqui uma clara redução do prazo para o exercício da função de árbitro, em relação ao prazo previsto para o exercício das funções de perito independente, no âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável, previsto no artigo 94.º n.º 3 da LGT (5 anos).

¹⁵ *Ob cite...*pág. 240.

¹⁶ Embora muitos dos acórdãos dos nossos tribunais superiores sejam publicados no site www.dgsi.pt, não existe uma obrigação legal para essa publicidade, semelhante à que foi consagrada para a arbitragem tributária, o que nos leva a pensar, quais serão os critérios utilizados para que haja essa publicação.

¹⁷ Controlo esse que poderá ser feito pelos interessados no processo arbitral (contribuintes e administração fiscal), bem como um controlo por parte dos cidadãos, que assumem um papel preponderante na avaliação da justiça fiscal. A este respeito vide SUSANA SOUTELINHO, Algumas notas sobre o regime

Neste ponto, não podemos deixar de concluir que andou bem o legislador, na medida em que criou um regime que possibilita a adaptação do processo arbitral em função do caso concreto, estabeleceu um regime de imparcialidades e impedimentos dos árbitros em função do regime já consagrado para os magistrados e, como forma de controlo dessa imparcialidade, consagrou como obrigatória a publicação das decisões arbitrais.

2 - Os obstáculos à consagração da Arbitragem Tributária

2.1 - O monopólio estadual do Poder Judicial

A Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 110.º n.º 1, faz um elenco dos órgãos de soberania do Estado, sendo eles, o Presidente da República, a Assembleia da República, o Governo e os Tribunais, reforçando esse entendimento no artigo 202.º n.º 1, o qual determina que *“Os Tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.”*¹⁸

Está aqui consagrado o princípio da tipicidade constitucional dos órgãos de soberania¹⁹. Contudo, esta tipicidade não é exclusiva, sendo que a própria Constituição reconhece outros órgãos do estado, embora não sejam dotados de poderes de soberania.

Fica ainda estabelecido nos termos do artigo 111.º n.º 2 da CRP que, nenhum órgão de soberania pode delegar os seus poderes noutros órgãos, prevendo-se na segunda parte do referido artigo a possibilidade de delegação de competências, apenas nos termos previstos na Constituição.

da arbitragem tributária, em *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca, 2ª Ed., Almedina, fevereiro 2013, págs. 412 e s.s.

¹⁸ Entende aqui JORGE BACELAR GOUVEIA, que a orientação segundo a qual a administração da justiça incumbe exclusivamente aos tribunais, sendo que posteriormente admite que a constituição abre a porta à composição não jurisdicional de conflitos. *Manual de Direito Constitucional*, volume II, Almedina, setembro 2005, págs. 1175, 1176.

¹⁹ *“A designação órgão significa que se trata de sujeitos com competências institucionais, com a finalidade de desempenharem as tarefas e funções constitucionalmente definidas.”* Neste sentido, J. J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª Ed., volume II, Coimbra Editora, 2010, pág.39.

Consagra a CRP, o princípio da indisponibilidade de competências²⁰ dos órgãos de soberania. Contudo, este princípio não assume um carácter absoluto, na medida em que existe a possibilidade de delegação expressa de poderes, desde que seja nos casos expressamente previstos na Constituição.

Posteriormente, no capítulo II (dedicado à organização dos tribunais), no seu artigo 209.º n.º 2, a CRP estabelece que: “*Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz.*” Consagra-se aqui uma cláusula geral de admissibilidade da criação de tribunais arbitrais, ou seja, não fica definido em que termos podem ser criados e quais os limites ao seu poder de decisão. A este respeito, defende JORGE LOPES DE SOUSA²¹ que o artigo 212.º n.º 3 da CRP “*não pode ser entendido como uma atribuição exclusiva de competência àqueles tribunais (tribunais administrativos e fiscais) para a apreciação de litígios emergentes das relações fiscais.*”, Pelo que entende que é constitucionalmente admissível a criação de tribunais arbitrais. No mesmo sentido vai CASALTA NABAIS²², defendendo que aqui o legislador constitucional atribuiu uma base constitucional expressa e “cristalina” para a criação de tribunais arbitrais, pelo que apenas se deverá ter por excluído do âmbito de competência

²⁰ Este princípio da indisponibilidade de competências assume várias vertentes, sendo elas:

- a) “*A proibição dos chamados “plenos poderes”, através dos quais se possibilitava ao governo avocar o exercício de qualquer poder ou atribuição;*
- b) *A proibição, mesmo nos casos de delegação constitucionalmente admitidos, das chamadas delegações genéricas, isto é, delegações respeitantes a funções globais (ex.: dos órgãos de soberania para os órgãos regionais);*
- c) *A proibição de renúncia a competência, sendo nulos os atos de soberania cujo objeto seja a renúncia à titularidade ou ao exercício da competência.”*

Neste sentido, J. J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª Ed., Volume II, Coimbra Editora, 2010, pág.47.

²¹ JORGE LOPES DE SOUSA, Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária, *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca, 2ª Ed., Almedina, fevereiro, 2013, pág. 232.

²² JOSÉ CASALTA NABAIS, Reflexão breve sobre a introdução da arbitragem tributária, *Mais Justiça Administrativa e Fiscal – Arbitragem*, organizadores: Nuno de Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 1ª Ed., novembro 2010, Coimbra Editora, pág. 90 e s.s.

dos tribunais arbitrais a solução de litígios que a Constituição submeta aos tribunais, ou estejam relacionados com direitos indisponíveis²³.

Admitindo os tribunais arbitrais como “verdadeiros tribunais”, não podemos deixar de concluir que ficam sujeitos, nos termos gerais, ao estabelecido na Constituição para a generalidade dos tribunais^{24.25}. Contudo, não é livre a criação dos tribunais arbitrais, existindo restrições constitucionalmente previstas para a sua criação, sob pena de não serem conformes à Constituição.

A criação dos tribunais arbitrais é uma das matérias que integram a reserva relativa de competência da Assembleia da República (artigo 165.º n.º1 alínea p) da CRP). Desta forma, compete originariamente à Assembleia da República legislar sobre a organização e competência dos tribunais, bem como sobre a organização e competências das entidades não jurisdicionais de composição de conflitos²⁶. Contudo, estamos perante uma competência relativa, pelo que pode a Assembleia da República autorizar o Governo, mediante leis de autorização, a legislar sobre a criação de tribunais arbitrais (tributários), desde que estas leis de autorização definam o objeto, sentido, extensão da autorização legislativa, ficando o Governo “condicionado” na criação dos tribunais arbitrais, sob pena de cometer uma inconstitucionalidade orgânica²⁷.

²³ Este era o conceito de arbitrabilidade do litígio, referido no artigo 1.º n.º 1 da Lei da Arbitragem Voluntária (Lei n.º 31/86, de 29 de agosto).

²⁴ Somos do entendimento de que também os tribunais arbitrais devem fazer uma fiscalização sucessiva concreta da constitucionalidade, recusando a aplicação de normas que infrinjam o disposto na constituição e os princípios nela consagrados (artigo 204.º da CRP). Prova disso é a consagração de um regime de recurso para o tribunal constitucional no caso da decisão arbitral recusar aplicação de normas com base na sua desconformidade à CRP (artigo 25.º n.º1 do RJAT) em termos semelhantes do consagrado para os tribunais judiciais.

²⁵ Da mesma forma, também os tribunais arbitrais devem fazer aplicação do estabelecido nos artigos 205.º a 208.º da CRP.

²⁶ Este artigo foi aditado pela Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho, no sentido de atribuição de competência à Assembleia da República para legislar em matéria de competência e organização das entidades não jurisdicionais de composição de litígios.

²⁷ Sensível a este tema, o legislador optou por proceder à revogação da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, uma vez que, considerou que esta alínea não estava conforme com Lei de autorização legislativa.

2.2 - A Arbitragem Tributária enquanto descentralização do poder judicial?

No ponto anterior, analisámos a admissibilidade constitucional da criação dos tribunais arbitrais em matéria tributária. Surge, agora, a necessidade de descortinar se os tribunais arbitrais tributários podem ser concebidos como uma verdadeira forma de descentralização do poder judicial constitucionalmente atribuído ao Estado ou se, por outro lado, poderão ser concebidos como uma jurisdição paralela à do Estado, no âmbito da qual se atribui a decisão de uma causa a um terceiro imparcial.

A origem da arbitragem remonta na Antiguidade – havendo notícia de arbitragens na Caldeia, no Egipto e na Grécia²⁸. A arbitragem voluntária, no pós I Guerra Mundial, tornou-se como uma forma normal de resolução de litígios entre comerciantes, sobretudo no comércio internacional, pelo facto de os exportadores e importadores não terem a mesma nacionalidade, o que os fazia desconfiar do recurso aos Tribunais Estaduais da contraparte, em caso de litígio. A arbitragem nasce assim demarcada da justiça dos Estados, surge como uma alternativa à resolução de litígios demarcada do poder judicial dos Estados.

Atualmente, assistimos a muitos casos de privatizações serviços públicos, mediante os quais o Estado delega a prossecução dos interesses públicos em entidades privadas, sendo estas obrigadas ao cumprimento de encargos como forma de contrapartida da atribuição do serviço público que lhes é entregue. Nesta óptica, até que ponto a arbitragem tributária poderá ser concebida como uma delegação por parte do Estado da realização da justiça tributária?

Já vimos que a arbitragem tributária nasceu em Portugal como uma verdadeira alternativa aos tribunais administrativos e fiscais, nasceu não só pela morosidade de resolução que os tribunais enfrentam, mas principalmente pela capacidade que a arbitragem tem de realização de justiça material no caso concreto. Através da aprovação da arbitragem tributária, está consagrada a possibilidade de resolução de (alguns) litígios, mediante uma completa adaptação dos mecanismos processuais ao direito material a ser analisado e, como não poderia deixar de ser, a possibilidade de figurar como “juiz”, árbitros dotados de grandes capacidades técnicas para a resolução de litígios.

²⁸ Gary B. Born, *Internacional Commercial Arbitration*, I, Wolters Kluwer, Austin, Boston, Chicago, Nova Iorque, Holanda, 229, págs. 21 e s. s.

Assim, a arbitragem não deve ser entendida como uma descentralização do poder judicial, na medida em que a sujeição de uma causa ao tribunal arbitral, está submetida à vontade do contribuinte²⁹. Representa antes uma jurisdição paralela à do Estado, na qual, este último admite que sejam resolvidos determinados litígios que em princípio estariam sob reserva de jurisdição dos tribunais estaduais, com qualidade e celeridade.

2.3 - A indisponibilidade dos tributos enquanto limite à admissibilidade da arbitragem tributária

A obrigação fiscal é concebida como uma obrigação complexa, sendo estruturalmente uma obrigação de crédito, na qual figura como credor o Estado e como devedor o sujeito passivo do imposto em causa. Contudo, existem especificidades que demarcam esta obrigação fiscal das obrigações privadas. Neste contexto, CASALTA NABAIS, defende que a obrigação fiscal é caracterizada por ser uma obrigação: “*legal, pública, exequível e executiva, semi-executória, indisponível e irrenunciável, auto-titulada e especialmente garantida*”.³⁰

Alguma doutrina³¹ defendia que a consagração da arbitragem tributária vinha pôr em causa algumas das características da estrutura da obrigação fiscal, nomeadamente o princípio da indisponibilidade e da irrenunciabilidade do crédito tributário.

Este princípio vem consagrado no artigo 30.º n.º 2 da Lei Geral Tributária (doravante LGT), que determina que: “*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e legalidade tributária.*”

²⁹ Decorria já do artigo 124.º n.º 3 da Lei 3-B/2010, de 28 de abril (Lei de autorização legislativa da arbitragem tributária), que: “*A Arbitragem Tributária visa reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito dos contribuintes*”. Significa isto que os contribuintes têm de submeter os litígios à arbitragem tributária, sem que a Administração Tributária se possa opor a tal faculdade. Este direito potestativo dos contribuintes encontra paralelo no artigo 182.º do CPTA, no qual se prevê o direito do interessado de exigir a celebração de um compromisso arbitral com a Administração Pública.

³⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª Ed., Almedina, 2009, pág. 252.

³¹ DIOGO ORTIGÃO RAMOS e PEDRO VIDAL MATOS, *Admissibilidade da Arbitragem Tributária* (citados por Anselmo Rodrigues, *A possibilidade da Arbitragem em Direito Tributário – I Conferência AIBAT – IDEFF – 8 de março de 2010*).

Este princípio da indisponibilidade dos tributos decorre dos princípios fundamentais da atuação da administração pública na prossecução das suas competências constitucionalmente atribuídas. Desta forma, toda a atividade da administração pública, inclusive da Administração Tributária, deve ser pautada pelos princípios da legalidade e da igualdade, justiça, imparcialidade e boa-fé.

Sobre o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, pronunciou-se recentemente o Supremo Tribunal Administrativo³², referindo que: “*a lei fiscal determina a indisponibilidade do crédito tributário, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributárias, prevalecendo esta disposição sobre qualquer legislação especial — artigo 30º/2 e 3 da LGT, na redação dada pelo art. 123º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro...Assim, a indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência direta dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributárias, os quais encontram guarida nos artigos 266º, 13º, 103º e 104º, todos da CRP, sendo, assim, aplicáveis ao processo especial de insolvência.*”

Desta forma, reforça o Tribunal o entendimento de que a indisponibilidade se impõe às partes e não faz parte dos seus direitos disponíveis, não podendo a Administração Tributária dispor livremente desse direito de crédito sobre os sujeitos passivos. A Administração Tributária exerce as suas funções em nome da Fazenda Pública, sendo que é na esfera desta última que reside o direito aos créditos tributários, assim, decorre das funções da Administração Tributária, enquanto mera administradora dos créditos tributários, a natureza indisponível destes.

Contudo, e como vem sendo defendido por JORGE LOPES DE SOUSA³³, a indisponibilidade dos créditos tributários apenas se verifica quando o crédito já se encontra constituído na esfera jurídica do Estado. A irrenunciabilidade e indisponibilidade do crédito tributário não se verifica no momento em que ainda é

³² Acórdão n.º 0816/11 de 14-06-2012, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,indisponibilidade,dos,cr%C3%A9ditos,tribut%C3%A1rios#_Section1

³³ JORGE LOPES DE SOUSA, Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária, em *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca, 2ª Ed., Almedina, fevereiro, 2013, págs. 233 e s.s.

possível reagir contra o ato de liquidação da Administração Tributária, a não ser assim, não seria viável a existência de qualquer meio de reação contra esse ato de liquidação por violação do artigo 30.º n.º 2 da LGT. O crédito tributário, apenas se concretiza na esfera jurídica da Fazenda Pública, quando já não é possível a existência de nenhum meio de reação legal contra esse ato de liquidação³⁴.

Neste contexto, o ato de liquidação tem uma natureza meramente declarativa³⁵ da existência do crédito tributário que titula. Sendo que essa natureza meramente declarativa não é incompatível com o juízo interpretativo da existência desse crédito que a decisão arbitral vai exercer. Aqui, a decisão arbitral vai exercer uma função jurisdicional semelhante à de qualquer tribunal tributário, ou reclamação graciosa, na determinação da certeza da existência do crédito da Administração Tributária. A única objeção que se poderia levantar querendo criar roturas com o sistema, passaria pela liberdade que poderia ser atribuída aos árbitros na resolução dos litígios que lhes são submetidos a decisão mas, neste ponto, o legislador foi cauteloso, na medida em consagrou a obrigatoriedade de aplicar o direito constituído pelos árbitros, afastando a possibilidade de julgarem segundo juízos de equidade (artigo 2.º n.º 2 do RJAT). Assim, os árbitros têm uma função semelhante à dos juízes tributários na decisão dos litígios que lhes são submetidos a decisão.

³⁴ Neste sentido vai também, CARLOS LOBO, defendendo que “ *A única coisa que é indisponível, na minha perspectiva, é o crédito fiscal quando concretizado. Porém, enquanto o crédito fiscal não for concretizado, há uma disponibilidade vinculada ao melhor resultado interpretativo. (...) A decisão arbitral não é mais do que um juízo interpretativo e, que, em termos de disponibilidade não se aproxima sequer do âmbito de liberdade que o representante da Fazenda Pública dispõe quando decide à possibilidade de recorrer de uma decisão jurisdicional desfavorável ao Estado.*” In *A arbitragem e a fixação da matéria coletável por métodos indirectos*, in *A Arbitragem em Direito Tributário* (Leite Campos e Paz ferreira, org.) I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010, pág.153.

³⁵ Prova de que o ato de liquidação tem efeito meramente declarativo da existência do crédito tributário, é a possibilidade de suspensão da execução fiscal enquanto se discute a legalidade do crédito tributário (artigo 169.º do CPPT), pois desta forma, essa suspensão seria incompatível com a irrenunciabilidade do crédito tributário. Acresce ainda, que nos termos do artigo 89.º n.º 1 alínea a) do CPPT, apenas existe a possibilidade de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária, no caso de já não estiver em prazo para reagir contra essa liquidação que dá origem ao crédito da Administração Tributária, pois apenas é nessa altura, que se tem por constituído o crédito desta.

Refere a este respeito JORGE LOPES DE SOUSA³⁶ que, “*as dúvidas sobre a possibilidade de intervenção dos tribunais arbitrais para a resolução de litígios em matéria tributária só podem justificar-se se houver dúvidas sobre a forma como estes atuam, designadamente a nível da imparcialidade dos árbitros ou da sua competência para desempenharem adequadamente a função de julgar*”.

Também aqui o legislador foi rigoroso, nomeadamente no que respeita ao estatuto dos árbitros tributários, na medida em que exige apertados requisitos para que uma pessoa possa figurar como árbitro na arbitragem tributária, o que, aliado ao facto de os árbitros não poderem decidir segundo juízos de equidade, faz com que este mecanismo de resolução de litígios no âmbito tributário se aproxime do regime estabelecido para os tribunais tributários.

Do exposto, conclui-se que a indisponibilidade dos créditos tributários não representa qualquer obstáculo à consagração da arbitragem tributária, na medida em que essa indisponibilidade só se verifica a partir do momento em que se esgotam todos os mecanismos de reação contra o ato de liquidação do imposto.

3 - A vinculação da Administração Tributária à arbitragem tributária

3.1 - O âmbito restritivo da vinculação da Administração Tributária

No âmbito do direito administrativo, no qual o artigo 180.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Administrativo, encontra-se prevista a possibilidade de ser constituído tribunal arbitral, para o julgamento de determinadas matérias no âmbito do direito administrativo.

Só que, diferentemente do que ocorre no direito administrativo, no âmbito do direito fiscal existe um regime próprio para regulamentar o julgamento de matérias fiscais e não uma remissão expressa para a lei da arbitragem voluntária³⁷.

³⁶ JORGE LOPES DE SOUSA, Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária, *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca, 2ª Ed., Almedina, fevereiro, 2013, pág. 237.

³⁷ Esta remissão está consagrada no âmbito do artigo 181.º n.º 1 do CPTA.

Desta forma, o RJAT, no artigo 4.º n.º 1 vem determinar que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais, é fixada por Portaria dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. Ficou desta forma, diferida a vinculação da Administração Tributária para Portaria, que posteriormente regulamenta-se o âmbito dessa vinculação.

Essa Portaria foi publicada 2 meses depois da entrada em vigor do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária. Assim, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, viria a regulamentar a vinculação da Administração Tributária à arbitragem. Pela referida Portaria, ficam vinculados à arbitragem tributária, a Direcção-Geral dos Impostos, e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (agora Administração Tributária e Aduaneira, criada pelo Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro).

A vinculação material da Administração Tributária à arbitragem vem regulada no artigo 2.º da referida Portaria. O referido artigo 2.º determina que: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes: (...)”*

Ora neste ponto, andou mal o legislador, na medida em que consagrou um âmbito de vinculação da Administração Tributária redutor, face ao âmbito de competência dos tribunais arbitrais, estabelecido no artigo 2.º n.º 1 do RJAT. A este respeito, determina o artigo 2.º n.º 1 do RJAT que: *“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;”

Verificamos, que o legislador utilizou no RJAT o conceito de tributos, como conceito de referência para a atribuição de competência aos tribunais administrativos e fiscais, pelo que agora, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, veio reduzir o âmbito de vinculação da Administração Tributária apenas para a *“...apreciação de*

pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida...” utilizando desta forma, agora um conceito bastante redutor face ao que vem estabelecido no RJAT.

A este respeito, os tributos são *“as receitas cobradas pelo Estado ou por outros entes públicos para a satisfação de necessidades públicas, em função sancionatória. É comum agruparem-se os tributos em três figuras distintas: os impostos, as taxas e as contribuições especiais.”*³⁸

O conceito de tributo é ainda utilizado no artigo 3.º n.º 2 da LGT referindo, que os *“tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.”*

O conceito de tributo abarca toda a atividade tributária do Estado. Desta forma, a utilização do conceito de tributo, como a bitola de atribuição de competência aos tribunais arbitrais, permite que estes julguem um amplo conjunto de matérias, o que certamente representaria um grande contributo para a realização da justiça tributária, dadas as virtualidades deste regime face ao estado da justiça tributária proferida nos tribunais arbitrais. Contudo, não foi esta a visão do legislador na vinculação da Administração Tributária, tendo surgindo agora um regime redutor, que vem causar um subaproveitamento do regime da arbitragem, enquanto mecanismo de resolução de litígios tributários.

Esta limitação do âmbito de competência do tribunal arbitral tributário, não reconhece fundamento no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, na medida em que o n.º 2 do referido artigo determina que: *“O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.”* Acresce ao exposto que, o n.º 4 do referido artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, estabelece que *“O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:*

- a) *A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, ...”* (sublinhado nosso).

De referir que o legislador manteve a coerência na elaboração do RJAT, na medida em que conservou a competência dos tribunais arbitrais tributários, de acordo com o

³⁸ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, 2007, pág. 21.

estabelecido na lei autorização legislativa. Contudo, essa coerência legislativa não foi mantida na portaria de vinculação da Administração Tributária à arbitragem.

Por outro lado, falta agora a vinculação das entidades com autonomia jurídica e administrativa em relação ao Estado que tenham legitimidade legal para a cobrança de taxas³⁹. Seria importante existir uma vinculação genérica para essas entidades, na medida em que muitas das vezes, as taxas cobradas por essas entidades apresentam valores elevados, sendo que representaria uma mais-valia para os sujeitos passivos destas taxas, obterem uma certeza jurídica relativamente à legalidade da sua cobrança num prazo razoável.⁴⁰

Cumpre ainda salientar que na versão inicial do RJAT estava previsto no seu artigo 2.º n.º 1 alínea c) a competência dos tribunais arbitrais tributários para *“a apreciação de qualquer questão, de facto e de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.”* Estava aqui consagrada de forma inovadora, a possibilidade de impugnação autónoma de atos preparatórios em termos mais amplos relativamente ao previsto no âmbito do CPPT, nos termos do qual, ficou consagrado no seu artigo 54.º o princípio da impugnação unitária, que só poderá ser afastado, quando os atos interlocutórios forem imediatamente lesivos dos direitos dos contribuintes ou exista uma disposição expressa em sentido diferente. Ora esta alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, constituía uma importante exceção ao princípio da impugnação unitária, contudo, esta possibilidade

³⁹ Um exemplo destas entidades privadas que cobram taxas, sendo entidades diferenciadas do Estado, é o caso das Estradas de Portugal, S.A., que tem uma legitimidade legal para a cobrança de taxas de publicidade (pelo menos até à entrada do regime jurídico do “Licenciamento Zero” criado pelo Decreto-lei 48/2011, de 1 de abril), bem como, as taxas municipais de publicidade cobradas por vários municípios de ao abrigo dos seus regulamentos municipais.

⁴⁰ A título meramente exemplificativo, refira-se que pela instalação de publicidade em zonas de jurisdição das Estradas de Portugal, é devida uma taxa de € 56,79 por m². Nestes termos, é relativamente fácil um comerciante que coloque publicidade junto do seu estabelecimento, ser confrontado com uma liquidação da taxa de publicidade pelas Estradas de Portugal. O mecanismo de reação da legalidade desta liquidação, é um processo moroso, que não se compadece com a constituição de garantia por parte do comerciante para a suspensão da execução fiscal. Desta forma, uma vinculação destas entidades que têm competência legal para cobranças de taxas, iria representar uma celeridade na resolução deste tipo de litígios, e representaria uma poupança de recursos económicos por parte dos comerciantes.

não chegou a conhecer efeitos práticos, em virtude desta alínea ter sido revogada pela Lei n.º 64-B/2011 de 31 de dezembro.

Neste ponto, andou mal o legislador através da revogação desta alínea, na medida em que introduzia a possibilidade do contribuinte desencadear um mecanismo de reacção imediato, antes da conclusão da decisão de liquidação.

A este respeito, veja-se JORGE LOPES DE SOUSA⁴¹ *“Pela comparação dos tipos de pretensões indicados com as listas de pedidos cuja apreciação cabe aos tribunais tributários, que consta dos artigos 49.º e 49.º-A do ETAF, 101.º da LGT e 97.º, n.º 1, do CPPT, constata-se que apenas relativamente a uma parcela, relacionada com a legalidade de atos de liquidação e atos que fixam a matéria tributável, foi aberta a possibilidade de intervenção de tribunais arbitrais.”*

3.2 - A Reclamação Graciosa prévia como requisito adicional de competência dos Tribunais Arbitrais

Nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com excepção das seguintes:*
a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;” (sublinhado nosso).

Pela parte final deste artigo 2.º, concluímos que está aqui consagrado um requisito adicional de vinculação da Direcção-Geral dos Impostos (agora Autoridade Tributária e Aduaneira) à arbitragem tributária. Perante esta norma, a Administração Tributária apenas se encontra vinculada à arbitragem tributária, quando a pretensão seja relativa à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de

⁴¹ JORGE LOPES DE SOUSA, Cometário ao regime Jurídico da Arbitragem Tributária, in *Guia da Arbitragem Tributária* (Coord: Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira), Almedina, Coimbra, março 2013.

pagamento por conta, apenas nos casos em que tenha existido reclamação graciosa prévia.

Fica, assim, consagrado um requisito adicional de vinculação da Administração Tributária à arbitragem tributária, que se traduz na exigência de relação prévia, relativamente aos litígios relativos *supra* referidos. Ficou, desta forma, consagrado um regime idêntico ao da impugnação judicial destes atos de liquidação.

A este respeito, já se pronunciou o tribunal arbitral mediante várias decisões arbitrais, destacamos a este respeito a decisão proferida no processo n.º 48/2012-T⁴².

Na referida decisão arbitral, entende o coletivo de árbitros⁴³, que o processo levado ao tribunal arbitral tem em vista a declaração de ilegalidade do ato de retenção na fonte de IRC, que incidiu sobre os dividendos colocados à disposição do contribuinte. Em sede de resposta à petição do contribuinte, a Administração Tributária veio deduzir a exceção de incompetência do tribunal arbitral, com fundamento, no facto de se tratar de um caso de retenção na fonte, e que seria necessária a apresentação de reclamação graciosa prévia, de acordo com o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 30 de dezembro. A este respeito conclui a Administração Tributária que: *“sendo a decisão, expressa ou tácita, de indeferimento do pedido de reembolso apresentado à administração um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação do ato de liquidação, ela apenas é sindicável através de ação administrativa especial, pelo que está afastada no âmbito das matérias susceptíveis de apreciação em sede arbitral, à face dos arts. 97.º, n.º 1, alínea p), e n.º 2, do CPPT e artigo 2º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 160º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.”*

A este respeito, vem o tribunal arbitral analisar o âmbito de vinculação da Administração Tributária à arbitragem tributária, como elemento determinante para a competência do tribunal arbitral para a decisão do litígio. Assim, entende o tribunal arbitral que: *“Na alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos*

⁴² Disponível em: <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P%2048%20T%202012%20-%202012-0710%20JURISPRUDENCIA%20-%20Decisao%20arbitral.pdf>

⁴³ Tribunal arbitral composto por Jorge Lopes de Sousa (arbitro presidente), Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo e Prof. Doutor Rui Duarte Morais, (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»”. Desta forma, a referência ao recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, deverá ser reconduzida aos casos em que esse recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa. Contudo, existe a possibilidade de impugnação direta dos atos de retenção na fonte (e como tal também o recurso à justiça arbitral), nos casos em que a referida retenção na fonte tenha sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária (artigo 131.º n.º 3 da CPPT⁴⁴), sendo apenas desta forma que se encontra uma coerência entre o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

3.3 - A competência dos Tribunais Arbitrais para apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário

Importa agora analisar a questão da competência dos tribunais arbitrais para a apreciação dos atos de indeferimento de pedidos de revisão de atos tributários, nos termos previstos no artigo 78.º da LGT.

Também aqui tomamos como ponto de partida a lei de autorização legislativa sobre a matéria da arbitragem tributária (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) que, no seu artigo 124.º n.º 4, alínea a) é clara nesse sentido, ao determinar que: “*O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:*

a) *A delimitação do objeto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a apreciação da*

⁴⁴ Determina o referido artigo que: “ *Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º.*” (sublinhado nosso).

legalidade de atos de liquidação, os atos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;” (sublinhado nosso);

Neste sentido, vai também um artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, uma vez que não resulta deste preceito legal uma exclusão da competência dos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de um ato de segundo grau, ou seja, a apreciação do ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário.

A exclusão da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não faz qualquer referência expressa a estes actos, sendo que uma mera interpretação declarativa deste preceito não nos leva a concluir pela restrição do âmbito de jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato desse tipo. Na verdade, a declaração de ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada como corolário do princípio da legalidade de um ato de segundo grau (o ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário)⁴⁵. Tal como decorre do artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a exigência da reclamação graciosa prévia nos casos previstos nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, tem como objetivo dar a possibilidade à Administração Tributária se pronunciar sobre a pretensão do contribuinte num processo administrativo próprio. Ora, nestes casos, em que existe um pedido de revisão do ato tributário tal requisito é cumprido, na medida em que a Administração Tributária tem a possibilidade de se pronunciar sobre esse ato de liquidação através de um meio administrativo próprio. Assim, o pedido de pronúncia do tribunal arbitral sobre esse ato de indeferimento, é um ato de segundo grau que aprecia a legalidade do ato de liquidação, ato que se destina a confirmar o ato anteriormente emanado pela Administração Tributária, ou então se destina a proceder à sua anulação. Caso esse ato proceda à confirmação do ato de liquidação, então será necessário proceder à sua anulação para se obter a declaração de ilegalidade do ato de liquidação.

⁴⁵ A este respeito, entendeu o tribunal arbitral no Processo n.º 73/2012 -T que “*A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais.*” Disponível em: <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P73%202012T%20-%202012-10-23%20%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf>

Concluimos que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação do imposto, é dada à Administração Tributária uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito do seu ato de liquidação. Com este pedido, é dada a esta a oportunidade de se pronunciar novamente sobre o mérito desse ato de liquidação antes de o contribuinte proceder ao recurso para a via judicial, pelo que, não deverá ser exigível conceder-se uma nova oportunidade à Administração Tributária para se pronunciar novamente sobre esse acto de liquidação através de reclamação graciosa necessária. Assim, a falta de reclamação graciosa não pode ser vista como um obstáculo à apreciação por parte dos tribunais arbitrais tributários das pretensões de declaração de ilegalidade de atos indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, na medida em que se trata do corolário da ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa.

Já vimos que é da competência dos tribunais arbitrais tributários a análise de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa quando estes comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação. E quando esses atos de indeferimento não apreciam a legalidade dos atos de liquidação? O tribunal arbitral tributário é competente para a apreciação desses atos?

Nos termos do artigo 2.º do RJAT, não se encontra explícita a competência dos tribunais arbitrais para apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos tributários⁴⁶. No RJAT, existe uma equiparação de competências entre o processo de impugnação judicial e o processo arbitral⁴⁷, pelo que se assume necessário analisar se esta pretensão poderá ser analisada nos tribunais tributários, mediante o processo de impugnação judicial ou pela ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

⁴⁶ Vai também neste sentido a Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, que apenas indica a competência dos tribunais arbitrais tributários para a “*A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” e “*a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais*”.

⁴⁷ Equiparação que decorre logo da Lei de autorização legislativa (Lei 3-B/2010, de 28 de abril), que no seu artigo 124.º n.º 2 determina que “*O processo arbitral tributário deve constituir um meio judicial alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.*”

O artigo 97.º n.º 1 alínea p) do CPPT, determina que *“O processo judicial tributário compreende: O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação;”* A este respeito, cumpre analisar ainda o n.º 2 do referido artigo, que determina que: *“O recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação da autoria da Administração Tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.”*

Pela leitura dos dois preceitos legais, verificamos que a ação administrativa especial, é o meio judicial adequado para a apreciação quando o ato a impugnar seja o indeferimento ou a revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando estão dependentes de reconhecimento pela Administração Tributária,⁴⁸ bem como, outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação.

Desta forma, o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para a apreciação de um ato de liquidação, neste sentido, também um ato de indeferimento da reclamação graciosa ou do pedido de revisão do ato tributário, deverá ser apreciado em sede de impugnação judicial⁴⁹.

O ato de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um ato administrativo⁵⁰ em matéria tributária, embora tenha como objeto mediato um ato de liquidação.

⁴⁸ A estes benefícios fiscais, contrapõem-se os benefícios fiscais de reconhecimento automático, como é o caso da isenção de IMT, consagrado no artigo 270.º n.º 1 do Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas, em que a sua atribuição é automática e não depende de nenhum ato prévio da Administração Tributária para ser válido.

⁴⁹ Neste sentido, veja-se os seguintes acórdãos do STA: de 02/04/2003, processo n.º 01771/02; de 17/12/2003, processo n.º 01299/03; de 04/02/2004, processo n.º 01846/03, disponíveis em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf?OpenDatabase>

⁵⁰ No que respeita à noção de acto administrativa vide DIOGO FREITAS DO AMARAL, in *Curso de direito Administrativo*, Vol. II, 7.ª Reimpressão da edição de 2001, pág. 210, que define o ato administrativo como sendo *“o ato jurídico unilateral praticado, no exercício do poder administrativo,*

Ainda nos termos da exclusão da vinculação da Administração Tributária e Aduaneira à arbitragem tributária, mediante a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ficam excluídas as *“Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;”*

Uma das justificações que levam a esta exclusão, prende-se com o facto de, para a apreciação destas questões (determinação da matéria coletável e da matéria tributável por métodos indirectos), já se prever no âmbito do processo tributário, um procedimento especial com características essencialmente semelhantes às que se desenvolvem nos tribunais arbitrais coletivos no âmbito da arbitragem voluntária, embora de cariz administrativo, na medida em que também nesses métodos administrativos de determinação da matéria coletável/tributável, existem três peritos, sendo um nomeado pelo contribuinte, outro pela Administração Tributária, podendo ser nomeado um perito independente, que será sorteado de entre as personalidades constantes das respectivas listas distritais. Desta forma, à semelhança do que ocorre com a arbitragem tributária, a determinação da matéria coletável é tratada por peritos dotados de grande competência técnica para apreciação das questões relativas à determinação da matéria coletável.

Acresce ainda que, a determinação da matéria coletável faz parte do procedimento administrativo que culmina com a liquidação do tributo ao contribuinte, efetuando-se a liquidação de acordo com a decisão do referido processo, nos termos do preceituado no artigo 62.º n.º 1 do CPPT. O procedimento de revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte, e o perito indicado pela Administração Tributária, e culmina com o estabelecimento de um acordo sobre o valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação do tributo. A existência de um acordo dos peritos, é vinculativa para a entidade que fixa a matéria tributável, o contribuinte, apesar de não intervir pessoalmente no debate da matéria a fixar para efeitos de tributação, fica vinculado por esse acordo nos termos do artigo 86.º n.º 4 da LGT. O ato de liquidação posterior, nada acrescenta relativamente à decisão do procedimento de revisão do ato tributário, apenas se limita a proceder à concretização do valor do imposto que resulta deste procedimento, ou seja, é a exteriorização do ato

por um órgão da Administração ou por outra entidade pública ou privada para tal habilitada por lei, e que traduz uma decisão tendente a produzir efeitos jurídicos sobre uma situação individual e concreta.”

de revisão da matéria coletável, que constitui uma relação jurídico tributária já constituída⁵¹.

3.4 - O âmbito permissivo da cumulação de “pedidos”

Um ponto de não podemos deixar de tratar neste trabalho está relacionado com a cumulação de pedidos e coligação de autores, que vem regulada, no que respeita à arbitragem tributária, no artigo 3.º n.º 1 do RJAT. A este respeito, cumpre analisar a divergência existente entre o regime legal consagrado em sede de impugnação judicial (artigo 104.º do CPPT) e o regime que foi adotado em sede de arbitragem em matéria tributária (artigo 3.º n.º 1 do RJAT).

Determina o artigo 104.º do CPPT que *“Na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.”*

Em primeiro lugar, é de referir o facto de o legislador não ter sido preciso na utilização da expressão “cumulação de pedidos”, desta forma, o que se trata aqui é verdadeiramente de uma cumulação de impugnações⁵², a não ser assim, apenas se poderia discutir, a este respeito, a possibilidade (entre outras) de o contribuinte poder cumular o pedido de anulação do ato tributário com o pedido de condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios ou com o pagamento de indemnização por indevida prestação de garantia.

A possibilidade da cumulação de impugnações⁵³ é justificada pela economia de meios que proporciona, e pelo facto de contribuir para a uniformidade das decisões

⁵¹ O ato de liquidação de imposto exterioriza a decisão de fixação da matéria tributável. Desta forma, o ato administrativo consiste na própria decisão sobre a fixação da matéria coletável, estando assim, fora do âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários por determinação da alínea b) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de março.

⁵² JORGE LOPES DE SOUSA, entende que *“(…) deveria falar-se com mais rigor em cumulação de impugnações do que em cumulação de pedidos”*, *Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. II, 6ª Edição, Áreas Editora, julho 2011, pág. 180.

⁵³ Em sentido diverso, defendendo a inadmissibilidade da cumulação de impugnações, veja-se RUI RIBEIRO PEREIRA, defendendo que: *“ Assim, e à falta de melhor explicação, pode legitimamente questionar-se se, apesar disso, essa cumulação é permitida na arbitragem tributária – o que, em nosso*

judiciais sobre as mesmas matérias submetidas a julgamento. A consagração expressa da cumulação de impugnações que é permitida em processo de impugnação judicial, inviabiliza a aplicação da regra que consta no artigo 38.º da LPTA, segundo a qual é possível proceder à cumulação de impugnações nos casos em que exista entre essas impugnações uma relação de dependência e de conexão.

A cumulação de impugnações prevista no artigo 104.º do CPPT está dependente da verificação cumulativa de três requisitos^{54.55}, sendo estes:

- I. Idêntica natureza dos tributos;
- II. Identidade dos fundamentos invocados (facto e de direito);
- III. Identidade do órgão competente para a decisão (tribunal);

O cerne da questão reside no que se deve entender como entidade dos tributos. A este respeito defende o STA⁵⁶ que esta referência à identidade dos tributos deve ter por referência o estabelecido no artigo 104.º da CRP. Este artigo toma como ponto de distinção, quatro grandes categorias de impostos⁵⁷, os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (artigo 104.º n.º 1 CRP), os impostos sobre a tributação das empresas (artigo 104.º n.º 2 da CRP), os impostos sobre o património (artigo 104.º n.º 3 da CRP) e por fim os impostos sobre o consumo (artigo 104.º n.º 4 da CRP).

Este regime da cumulação de impugnações, poderia tornar-se mais eficaz se não fosse exigida a identidade de tributos para ser legalmente admissível a cumulação, senão vejamos. Numa ação de inspeção tributária em que a Administração Tributária desconsidere faturas apresentadas pelo prestador de serviços, por considerar que se

entender é de difícil aceitação, atendendo a que pode requerer-se a constituição de tribunal arbitral na sequência do indeferimento de uma reclamação graciosa – e que, portanto, a ser assim, seria permitida na arbitragem uma cumulação que, à partida, estaria vedada na própria reclamação graciosa.” Em “Breves notas Sobre o Regime da Arbitragem”, A Arbitragem Administrativa e tributária – Problemas e Desafios – Coordenação Isabel Celeste M. Fonseca, 2ª Ed., Almedina, fevereiro, 2013, pág. 393.

⁵⁴ A este respeito refere ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, numa *tripla identidade*.

⁵⁵ No que respeita aos requisitos da cumulação de impugnações veja-se o Acórdão do STA de 16/11/2011, processo n.º 0608/11, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b70633e5a8d5e25c80257951004d69f7?OpenDocument>

⁵⁶ Veja-se os Acórdãos do STA de 2704/2005, processo n.º 1891/03; de 10/05/2005, processo n.º 1390/04 e ainda o de 25/05/2005, processo 400/05 e Acórdão do TCA Sul de 03/11/2009, processo n.º 3271/09.

⁵⁷ Sobre a distinção, veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª Ed., janeiro 2010, Almedina, pág.63-64.

tratam de faturas falsas, a liquidação resultante dessa inspeção tributária, vai levar a que sejam corrigidos o valor do IVA deduzido pelo sujeito passivo em causa, e leva também a que seja corrigido o seu lucro tributável (em sede de IRC), na medida em que estas faturas deixam de ser consideradas na determinação do lucro tributável da empresa em causa. Ora, caso a entidade inspecionada não concorde com a correção efetuada pela Administração Tributária, terá de instaurar dois processos de impugnação judicial, um relativo ao IVA e outro relativo às correções efetuadas ao nível do lucro tributável. Em ambos os processos, a matéria de facto e de direito a ser analisada é a mesma, na medida em que se vai discutir a materialidade das operações a que as faturas dizem respeito, sendo que, pelo facto de existir uma divergência de tributos a discutir terão de ser intentadas duas impugnações judiciais que irão apreciar a mesma matéria de facto. Esta realidade não contribui para uma economia de meios e uniformidade das decisões, uma vez que tratando-se de processos distintos, existe a possibilidade de ocorrer uma decisão divergente em ambos os processos.

Neste âmbito, a arbitragem tributária assumiu um critério divergente para a cumulação de impugnações, surge no artigo 3.º n.º 1 do RJAT que *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”* No RJAT, a possibilidade de cumulação de pedidos de pronúncia arbitral, ocorre independentemente da identidade do tributo em causa, aqui apenas surge como requisito que a análise das matérias incida sobre a mesma circunstância de facto e a interpretação e aplicação das mesmas regras de direito. Fica aqui consagrada uma solução mais abrangente do que a comum, na medida em que apenas se exige para que possa existir a cumulação de pedidos a identidade de factos que impliquem a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Contudo, para que possa operar essa cumulação de pedidos de pronúncia do tribunal arbitral, é essencial que as matérias a analisar caibam dentro da competência do tribunal arbitral. Aliás não faria sentido uma solução divergente, na medida em que através da cumulação de pedidos se poderia levar a que o tribunal arbitral se pronunciasse sobre matérias que extravasam a sua esfera de competência.

Neste sentido, decidiu já o tribunal arbitral no processo n.º 59/2012-T⁵⁸ que “*É meridianamente claro, da mera leitura do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, que o pedido de declaração de nulidade do ato de fixação de coima, e em consequência, de condenação da Requerida à restituição aos Requerentes da respetiva importância, extravasa o âmbito da jurisdição arbitral tributária, não sendo, por isso, aplicável ao caso o regime de cumulação de pedidos fixado no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT. Dizendo de outro modo, este último preceito só é aplicável às situações em que os pedidos cumulados passaram já o crivo da competência do tribunal arbitral.*” Neste processo, decidiu o tribunal arbitral determinar a absolvição da instância⁵⁹ no que respeita ao pedido de declaração do ato de fixação da coima, uma vez que esse pedido está claramente fora da competência de decisão do tribunal arbitral tributário.

Ainda a respeito da cumulação de pedidos, cumpre salientar que foi consagrado no n.º 2 do artigo 3.º do RJAT, a possibilidade de deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo ato tributário, desde que os respetivos factos e fundamentos (de facto ou de direito) sejam diversos. Desta forma, o pedido de pronúncia arbitral tem de se debruçar sobre o mesmo ato tributário mas, para poder existir esta possibilidade de pedido de pronúncia arbitral, é essencial que o pedido de pronúncia arbitral tenha como fundamento factos divergentes dos já alegados em sede de impugnação judicial, e ainda que os fundamentos do pedido de decisão arbitral sejam diversos.

Esta solução não é inovadora, uma vez que já está consagrado no âmbito do CPPT uma solução semelhante no artigo 68.º n.º 2, determinando que “*Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento*”, o que leva a concluir, que quando os fundamentos sejam diversos é possível intentar reclamação graciosa e impugnação judicial para invalidar o mesmo ato, desde que os fundamentos de ambas as pretensões sejam distintos⁶⁰.

⁵⁸ Disponível em: <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P59%20T%202012%20-2012-11-22%20-%20JURISPRUDENCIA%20-%20Decisao%20Arbitral.pdf>

⁵⁹ Esta solução foi adotada, pela aplicação do artigo 5.º n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável nos termos do artigo 29.º n.º 2 do RJAT.

⁶⁰ Um caso em que é possível atacar o mesmo ato com fundamentos diversos, é o caso de ser emitida uma liquidação de IRC no âmbito de uma inspeção tributária, sem ser concedido o direito de audição prévia ao contribuinte, (artigo 60.º n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária). Desta forma, o contribuinte poderá intentar um processo para discutir as correções efetuadas a nível do IRC, e

Contudo, não foi assumida uma posição semelhante à estabelecida no artigo 11.º n.º 3 e n.º 4 do CPPT, no qual é estabelecida uma preferência do processo judicial sobre os meios administrativos: no caso de em ambos os processos ser apreciada a legalidade do mesmo ato tributário (embora com fundamentos diversos), o processo de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico é apenso ao processo judicial no estado em que este se encontrar e será o tribunal, e não a Administração Tributária, que fará a apreciação das questões suscitadas nos meios administrativos, no âmbito do processo de impugnação judicial.

Somos do entendimento de que, no âmbito do processo arbitral tributário, não devemos transpor a solução da apensação do processo arbitral ao processo judicial tributário, desde logo dada a natureza do próprio processo arbitral, que assume um grande distanciamento dos meios de reação administrativa, dada a celeridade de que o processo arbitral tributário está dotado, pois representaria um retrocesso no que respeita ao princípio da tutela jurisdicional efetiva o facto de o processo tributário ser apenso ao processo arbitral, na medida em que o contribuinte certamente veria a sua pretensão decidida num prazo muito mais dilatado. Acrescendo ao exposto que, o n.º 2 do artigo 3.º do RJAT determina que *“É possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo ato tributário...”* (sublinhado nosso), a utilização da conjunção “e” leva-nos a crer que o legislador intencionalmente assumiu uma posição divergente da consagrada em sede de reclamação pelos meios administrativos, desta forma, parece ser intencional que o legislador queira que ambos os processos corram paralelamente. Acompanhamos a posição defendida por RUI RIBEIRO PEREIRA⁶¹, entendendo este que *“Derrogado implicitamente o princípio da preferência absoluta do processo judicial, seria, porventura, conveniente, consagrar-se, como faz o artigo 105.º do CPPT, a possibilidade de apensação do processo judicial ao processo arbitral – estabelecendo-se, assim, uma forma de transição de processos judiciais para a esfera da arbitragem tributária, fora das situações previstas no artigo 30.º.”* seria esta a melhor solução, até pela economia de meios que iria gerar, bem como, pelo facto de o contribuinte ver as suas pretensões totalmente decididas num

deduzir um processo distinto para discutir a falta de audição prévia do ato tributário, em ambos os processos será discutida a legalidade do mesmo ato de liquidação, embora com fundamentos de facto e de direito distintos.

⁶¹ *Ob cite...* pág. 394

curto espaço de tempo, o que contribui para a certeza jurídica e realização da justiça tributária mais célere.

4 - A recorribilidade da decisão arbitral enquanto elemento de realização da justiça tributária

4.1 - O princípio da recorribilidade limitada da decisão arbitral

No que respeita à possibilidade de recurso das decisões proferidas em sede de arbitragem tributária, foi consagrado um regime de recorribilidade limitada. Esta solução decorre desde logo da lei de autorização legislativa em matéria de arbitragem tributária (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) que, no seu artigo 124.º, estabeleceu como diretriz no que respeita à possibilidade de recurso da pronúncia arbitral *“a consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”*.

Analisado o citado preceito legal, verificamos que apenas fica consagrado um regime único de recurso, que se prende com o recurso para o Tribunal Constitucional e apenas nos casos em que a decisão proferida pelo tribunal arbitral recuse a aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade. Aliás, este é um regime geral que vem desde logo previsto no artigo 204.º e 280.º n.º 1 alínea a) e b) da CRP, que prevê sempre o recurso para o Tribunal Constitucional de decisões que recusem a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, ou que apliquem normas cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada no processo. Este é um “regime mínimo” de garantia de salvaguarda da constitucionalidade, não sendo possível, sob pena de nova inconstitucionalidade, construir um regime no qual seja suprimida a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional nos casos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 280.º da CRP.

Contudo, o regime consagrado no RJAT foi mais abrangente do inicialmente previsto no âmbito da lei de autorização legislativa. Desta forma, ficou consagrada a

possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, no que respeita ao mérito da decisão proferida pelos tribunais arbitrais tributários, e ainda a possibilidade de impugnação da decisão arbitral, para o Tribunal Central Administrativo. Embora o regime consagrado no RJAT, tenha sido mais abrangente do previsto na lei de autorização legislativa, a consagração do recurso das decisões para o STA e a impugnação para o TCA tem em vista a salvaguarda dos princípios basilares do direito, sob pena de obrigar as partes a adoptar decisões que padecem de vícios graves, como de seguida veremos.

4.2 - O Recurso para o Tribunal Constitucional

A consagração do recurso para o Tribunal Constitucional decorre do sistema de fiscalização da constitucionalidade adotado em Portugal. A este respeito, determina logo o artigo 204.º da CRP, que *“Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.”* Desta forma, sendo os tribunais arbitrais considerados como verdadeiros tribunais, na aceção do artigo 209.º n.º 2 da CRP, não deverão *“aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.”* Está assim consagrado o primeiro degrau de fiscalização da constitucionalidade, que se trata de uma fiscalização sucessiva concreta das normas que os tribunais aplicam.

Sendo os tribunais arbitrais verdadeiros tribunais⁶², devem agir como garantes da constituição, sendo que todos são iguais e todos têm o mesmo peso na fiscalização judicial da constitucionalidade.

Neste contexto, o recurso para o Tribunal Constitucional funciona como um recurso que garante o respeito pelos princípios constitucionais de um estado de direito democrático, sendo que é essencial que todas as decisões dos tribunais sejam suscetíveis de recurso para este tribunal, quando apliquem uma norma cuja inconstitucionalidade

⁶² A este respeito veja-se J. J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *“Naturalmente, que a obrigação de não aplicar normas inconstitucionais vale para todos os tribunais, incluindo os tribunais arbitrais, sem excluir naturalmente o próprio TC, como tribunal que é, quer quando funcione como instância, julgando os assuntos que a Constituição e a lei lhe atribuem para além da fiscalização da constitucionalidade.”* *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume II, 4ª Ed. Revista, agosto 2010, pág. 521.

tenha sido suscitada durante o processo. E ainda que recusem a aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, existem casos em que esse recurso é obrigatório para o Ministério Público, cabendo ao Tribunal Constitucional, em última análise, proceder a uma apreciação definitiva na norma(s) submetidas a julgamento.

Importa ainda referir, a este respeito, que, no âmbito deste recurso, não será apreciado o mérito da decisão proferida em sede de decisão arbitral, uma vez que este tipo de recurso fica sempre restringido a uma questão de constitucionalidade, que se prende com o facto de saber se determinada norma aplicável a uma causa pendente no tribunal arbitral tributário é ou não inconstitucional.

4.3 - A impugnação de decisão arbitral para o Tribunal Central Administrativo

Ficou consagrada, nos artigos 27.º e 28.º do RJAT, a possibilidade de recurso para o Tribunal Central Administrativo. Trata-se aqui de um recurso que visa a anulação das decisões proferidas em sede de tribunais arbitrais tributários.

O artigo 28.º do RJAT vem elencar os fundamentos do pedido de anulação da decisão arbitral. Assim, poderá a parte vencida pedir a anulação da decisão arbitral, com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida, na omissão de pronúncia e na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Comparativamente ao regime de recursos consagrado para os tribunais tributários comuns, de primeira instância, patente no artigo 280.º n.º 1 do CPPT,⁶³ este regime mostra-se bastante mais restritivo, o que se compreende, face ao estabelecido no artigo 124.º n.º 4 alínea h) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril. No que respeita à impugnação

⁶³ Das decisões dos tribunais tributários proferidas em processos de impugnação judicial admite-se recurso de todas as decisões proferidas em processos de valor superior à alçada, independentemente do fundamento, e com por oposição de julgados por oposição com decisões do STA do TCA ou mais de três sentenças de 1.ª instância – arts. 280.º, n.ºs 1 e 5, do CPPT e 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF; há recurso mesmo de decisões interlocutórias (art. 285.º do CPPT).

das decisões dos tribunais tributários, apenas existe a limitação interposta pela alçada do tribunal, não existindo assim uma limitação equivalente à, no artigo 27.º do RJAT.

A este respeito, vejamos o que determina o artigo 125.º do CPPT. O referido artigo, que tem como epígrafe “Nulidades da sentença” determina no seu n.º 1 que: *“Constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.”*

Verificamos que existe uma equivalência entre as nulidades da sentença dos tribunais tributários, e o regime da impugnação da decisão arbitral, na medida em que os fundamentos são equivalentes, à exceção do fundamento consagrado no artigo 28.º n.º 1 alínea d) do RJAT.

Na verdade, este mecanismo de impugnação da decisão arbitral, tem em vista analisar as causas de nulidade das decisões arbitrais, senão vejamos. No RJAT, não existe qualquer norma que se debruce sobre as causas de nulidade das decisões arbitrais, assim, este regime de impugnação é equivalente a um regime de apreciação da nulidade das sentenças dos tribunais tributários.

Existe esta necessidade de interpor a uma pretensão impugnatória da decisão arbitral para um tribunal superior (*in casu* para o Tribunal Central Administrativo), uma vez que nos termos do artigo 23.º do RJAT, *“Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data.”* (sublinhado nosso).

Assim, as nulidades da sentença, nos casos em que é admissível recurso ordinário da respetiva decisão, devem ser arguidas, conforme os casos, perante o tribunal que proferiu a decisão, ou perante o tribunal de recurso de acordo com o artigo 668.º n.º 2 e 3, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

Uma vez que os fundamentos da impugnação da decisão arbitral são materialmente causas de nulidade da sentença, e uma vez que o tribunal arbitral se dissolve com a notificação às partes da decisão arbitral, existiu a necessidade de consagrar um regime legal que possa sanar os vícios que afetem a decisão arbitral, sob pena de tornar definitiva uma decisão arbitral que esteja afetada de vícios graves. A não ser assim, as partes teriam que adotar as decisões que não seriam totalmente claras e seriam violadoras de uma justiça tributária. Neste caso, estamos perante uma exceção à regra

de que as nulidades devem ser arguidas perante o tribunal que as praticou (artigo 668.º n.º 4 do CPC).

O facto de o tribunal arbitral se considerar dissolvido com a notificação da sentença, nos termos do artigo 23.º do RJAT, inviabiliza a aplicação do princípio de que as nulidades devem ser arguidas perante o tribunal que as praticou pelo que, como já referimos, o regime de impugnação aqui consagrado tem em vista impedir que uma decisão arbitral possa transitar em julgado quando esteja afetada com vícios graves. Consideramos que seja também por esse facto que esta impugnação não está dependente do valor do processo arbitral, uma vez que, não se assume como viável que seja admissível que a existência de decisões que padeçam de nulidades e nos processos que apresentem um valor mais reduzido⁶⁴ possam transitar em julgado (e, consequentemente, vincular as partes) decisões que padeçam de vícios graves.

Da análise dos fundamentos de impugnação da sentença arbitral apenas existe um fundamento que não é coincidente com as causas de nulidade das sentenças proferidas pelos tribunais, tanto para as nulidades das decisões proferidas em sede de impugnação judicial tributária (artigo 125.º n.º 1 do CPPT), como para as nulidades das decisões proferidas em sede dos tribunais judiciais (artigo 668.º n.º 1 do CPC), que se prende com o fundamento de impugnação da decisão arbitral previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 28 do RJAT (*“1 – A decisão arbitral é impugnável com fundamento na: (...) d) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º;”*).

O princípio do contraditório, bem como o princípio da igualdade das partes, são princípios fundamentais na condução do processo arbitral. Assim, a sua violação pode constituir a adoção de uma pronúncia arbitral materialmente injusta, uma vez que as partes não ficam dotas de uma igualdade de armas no que respeita ao processo arbitral.

Os referidos princípios visam a concretização do princípio da igualdade processual, concretizado no artigo 3.º-A do CPC, determinando que: *“O tribunal deve assegurar, ao longo do processo, um estatuto de igualdade substancial das partes, designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa e na aplicação de cominações ou de sanções processuais.”* A consagração destes princípios ao processo arbitral tributário

⁶⁴ Ou seja, um valor que seja inferior a um quarto dos da alçada dos tribunais judiciais, uma vez que nestes processos nos termos do CPPT não é admissível recurso (em termos gerais).

é uma decorrência clara dos princípios constitucionais da igualdade (artigo 13.º da CRP) e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva (artigo 20.º da CRP)⁶⁵.

Sendo estes os princípios orientadores do processo arbitral tributário compreende-se a que, quando ocorra a sua violação, seja posto em causa o próprio conteúdo da decisão arbitral, na medida em que está ferida de uma clara ilegalidade que culminou com a decisão arbitral. Refere MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA⁶⁶ a propósito da violação do princípio do contraditório no processo civil que: *“A violação do contraditório inclui-se na cláusula geral sobre as nulidades processuais constantes do art.º 201.º, n.º 1: dada a importância do contraditório, é indiscutível que a sua observância pelo tribunal é susceptível de influir no exame ou decisão da causa. Uma concretização desta regra encontra-se no artigo 277.º, n.º 3.”*

Verificamos que a violação dos princípios processuais da igualdade, bem como do contraditório, são causadores de nulidades processuais justificando, assim, a opção do legislador em consagrar a violação destes princípios como fundamento de impugnação arbitral.

Pelo exposto, somos levados a concluir que o regime consagrado nos artigos 27.º e 28.º do RJAT não poderá ser concebido como uma violação do princípio consagrado no artigo 124.º da Lei 3-B/2010, de 28 de abril, uma vez que, o que se consagra neste mecanismo é materialmente um pedido de revisão da decisão arbitral com base na sua nulidade. Caso não fosse consagrado um regime para rever as decisões arbitrais, seria claramente violador do princípio da tutela jurisdicional efetiva obrigando as partes a adotar uma decisão arbitral que padece de vícios de tamanha gravidade.

4.4 - O Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo

Para além do recurso para o Tribunal Constitucional, e da impugnação da decisão arbitral perante o Tribunal Central Administrativo, foi ainda consagrado no âmbito do RJAT, no seu artigo 25.º n.º 2, o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da

⁶⁵ A este respeito veja-se MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2ª Ed, Lisboa 1997, pág 42 e ss.

⁶⁶ *Ob cite...* pág. 48.

decisão arbitral que ponha termo ao processo arbitral, quando esteja em oposição⁶⁷, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Diferentemente do que ocorre com o recurso para o Tribunal Constitucional, em que apenas é apreciada a conformidade de uma norma com a Constituição, no âmbito deste recurso está em causa a apreciação do próprio mérito da decisão arbitral.

O recurso aqui consagrado é semelhante ao recurso *per saltum* previsto na parte final do n.º 1 e n.º 5 do artigo 280.º do CPPT. Ficou aqui consagrada uma exceção à regra da irrecorribilidade da decisão arbitral, contida na Lei do Orçamento de Estado para 2011.

O único requisito de que depende a interposição deste recurso para o STA, tal como sucede no processo judicial, é que a decisão arbitral que ponha termo ao processo⁶⁸ esteja em oposição, quanto à mesma questão de direito, com acórdão do Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Existe ainda, no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, uma remissão expressa para o regime do recurso para uniformização de jurisprudência, consagrado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Como refere JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE⁶⁹ a propósito do recurso para uniformização de jurisprudência consagrado no artigo 152.º do CPTA, *“A finalidade deste recurso é uniformizar a jurisprudência administrativa, impedindo o tratamento desigual de casos substancialmente iguais, mas parece visar ao mesmo tempo o progresso na aplicação jurisprudencial da lei, na medida em que não se admite o recurso se o acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada do STA...”*.

⁶⁷ No âmbito do CPPT, o legislador consagrou o recurso direto para o STA sempre que a questão se refira unicamente a matéria de direito, ou quando se funde na oposição de acórdãos perante a mesma matéria. Acresce ainda que nos termos do artigo 280.º n.º 5 do CPPT, ficou consagrada a possibilidade de recurso para o STA das decisões proferidas pelos tribunais de 1ª instância (independentemente do valor do processo), no caso de estas estarem em oposição, relativamente ao mesmo fundamento de direito, à solução adotada em mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

⁶⁸ A expressão “ponha termo ao processo” utilizada pelo legislador, inviabiliza o recurso das decisões, e despachos interlocutórios, proferidos pelos árbitros tributários no âmbito do processo.

⁶⁹ JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10ª Ed., Almedina, novembro 2009, pág. 459.

Este mecanismo de recurso é limitado, pelo que para que as partes possam interpor recurso é necessária a existência de oposição de acórdãos sobre a mesma questão de direito, ou seja, é essencial que exista um conflito de jurisprudência, tendo de existir soluções opostas no domínio da mesma legislação, relativamente à mesma questão de direito, e é essencial que os acórdãos-fundamento apresentados já tenham transitado em julgado⁷⁰, pois só desta forma é que existe uniformização de jurisprudência.

Além da uniformização de jurisprudência, este regime de recurso (tal como o consagrado no artigo 280.º n.º1 parte final do CPPT), visa estabelecer uma igualdade de tratamento na aplicação do direito aos casos concretos⁷¹. É este estabelecimento de uma igualdade de tratamento e de uniformização da aplicação do direito aos casos concretos que se assumem semelhantes, que leva a que todas as decisões proferidas pelos tribunais tributários possam recorrer a este mecanismo de recurso, independentemente da alçada dos tribunais tributários pois, a não ser assim, iríamos tornar efetiva uma discriminação entre as causas submetidas a julgamento cujo valor do processo seja inferior à alçada de primeira instância dos tribunais tributários, ou seja, passaria a ser admissível e aceitável que as causas de menor valor fossem desconformes à jurisprudência proferida em sede dos tribunais superiores – o que não seria aceitável.

Pelo exposto, e dada a semelhança entre o processo judicial tributário e o processo arbitral tributário, justifica-se este mecanismo de recurso, na medida em que o seu fundamento é a consagração de uma igualdade de tratamento das questões submetidas a julgamento. A não ser assim, existia um risco de a jurisprudência arbitral tributária se distanciar da jurisprudência proferida em sede dos tribunais superiores, o que representaria uma desigualdade de tratamento das questões que são materialmente semelhantes.

⁷⁰ Neste sentido vai o Acórdão do pleno do SCT do STA de 24/2/99, processo n.º 21384, em que se entendeu que *“O trânsito em julgado do acórdão fundamento constitui requisito específico do recurso para o Pleno da Secção, por oposição de acórdãos, dada a sua razão de ser: o tratamento igualitário dos interessados, no contencioso jurisdicional tributário.”*

⁷¹ A este respeito, veja-se DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4ª Ed. 2012, Encontro de Escrita, pág. 835.

4.5 - Efeito do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo na decisão arbitral

Ficou consagrado no artigo 26.º do RJAT, que o recurso da decisão arbitral tem efeito suspensivo da decisão arbitral recorrida, acrescentando o n.º 2 do referido artigo que *“o recurso interposto pela administração tributária faz caducar a garantia que tenham sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal e o recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação a que se refere o artigo 14.º”*.

A consagração deste regime visa estabelecer o equilíbrio da posição das partes perante o processo arbitral. Desta forma, a parte que procede à interposição de recurso vê a sua posição de certa forma afetada pela interposição do recurso, seja a Administração Tributária, que vê a sua garantia para cobrança do crédito tributário caducar, seja o contribuinte que vê o processo de execução fiscal seguir a sua tramitação, ou então vê a garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal ser executada para o pagamento do tributo em causa.

Neste ponto, somos do entendimento que o legislador adotou os efeitos do recurso que vão ao encontro da irrecorribilidade das decisões arbitrais determinado no artigo 124.º n.º 4 alínea h) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

Assim, ficou estabelecida como regra geral a irrecorribilidade da decisão arbitral, contudo, existem casos em que é essencial para a realização da justiça que a validade das decisões arbitrais sejam postas em causa, sob pena de se tornarem efetivas decisões arbitrais que padecem de erros graves. Para compensar os casos em que é interposto recurso, o legislador, adotou um regime que torna efetivo o efeito da decisão arbitral que se impugna, seja através da caducidade da garantia prestada, seja através da cessação do efeito suspensão da liquidação do tributo.

Verificamos assim, que com a interposição de recurso, a posição materialmente atendível das partes processuais é equivalente àquela que se tornaria efetiva se a decisão não admitisse recurso.

Conclusão

Analisados vários pontos do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, cumpre fazer um balanço do regime consagrado de forma a concluir se este regime se revela benéfico para a realização da justiça tributária, ou se pelo contrário, o legislador poderia ter consagrado diferentes alternativas, para o alcance da justiça tributária.

Como referimos, o caminho da arbitragem tributária foi aberto pela admissibilidade da arbitragem em direito administrativo. Contudo, o caminho aqui trilhado foi mais longo e seguiu um rumo diverso, na medida em que, contrariamente ao que sucedeu com a arbitragem administrativa, em que existe uma remissão para o regime para a Lei da Arbitragem Voluntária - Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro, na arbitragem em matéria tributária, adotou-se a solução de criar um regime novo, o que se compreende, dada a sensibilidade das matérias a analisar, e principalmente pelo facto de as receitas provenientes de impostos, serem destinadas a financiar as despesas de produção de um leque de bens públicos, que o estado tem de produzir, e são indispensáveis à sobrevivência de uma sociedade⁷².

A principal vantagem que tem sido atribuída à consagração da arbitragem tributária, centra-se na redução das pendências dos tribunais tributários, embora tenhamos de reconhecer que a consagração deste regime permitiu que até agora se tenha obtido uma resolução de 127 processos (dos 200 que deram entrada no CAAD), entendemos que a principal vantagem deste regime consiste numa efetiva realização da justiça tributária, seja pela rapidez na resolução dos processos arbitrais (em média 4 meses e 22 dias), seja pelo grau de especialização que se consegue na resolução dos processos.

Como já referimos, o regime jurídico da arbitragem tributária foi “construído” de raiz, rompendo com o regime da LAV, o que possibilitou que se consagrasse várias opções, que contribuem para uma justiça mais rápida, célere e mais eficaz, senão vejamos:

(i) No que respeita ao objeto do processo, a solução aqui consagrada é louvável, uma vez que ficou consagrado um regime mais permissivo e inovador, comparativamente ao previsto no artigo 104.º do CPPT. Agora, apenas se exige que “a

⁷² Sobre este tema veja-se, J.L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, setembro 2010, pág. 14.

procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação das mesmas regras de direito". Este regime permite uma verdadeira economia de meios e uma uniformidade das decisões arbitrais, além disso, evita a existência de uma duplicação de processos, uma vez que nestes casos, as matérias de facto e de direito são idênticas, sendo que em alguns casos são coincidentes.

(ii) Não podemos deixar de referir que ficou muito aquém do que seria expetável o âmbito de competência do tribunal arbitral, embora tenha sido adotada uma solução inovadora no que respeita à cumulação de pedidos, essa inovação não foi adotada em sede de competência dos tribunais arbitrais. A solução consagrada na versão inicial do artigo 2.º n.º 1 do RJAT, era inovadora, nomeadamente a da alínea c), dado que constituía uma importante exceção ao princípio da impugnação unitária, prevista no CPPT. Esta solução representava um avanço importante na consagração do princípio da tutela jurisdicional efetiva, uma vez que dotava os tribunais arbitrais de competência para a apreciação de qualquer questão de facto e de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação antes de este ser emitido, e ainda tinha um efeito suspensivo da liquidação das prestações tributárias (artigo 14.º alínea a) do RJAT). Contudo, esta alínea foi revogada pelo artigo 161.º da Lei n.º 64-B/2011, de 20 de janeiro, fazendo com que esta possibilidade não tivesse qualquer expressão prática.

Acresce a isto, o facto de ter sido publicada uma Portaria de vinculação da Administração Tributária, altamente redutora, o que restringiu largamente o potencial da arbitragem tributária.

(iii) No que respeita à tramitação processual, existe a possibilidade da sua adaptação em função das especificidades do processo a ser decidido. Contudo, existem vários princípios basilares que terão de ser respeitados, sob pena de se poder pôr em causa a validade da decisão arbitral, em sede de impugnação da decisão arbitral. A possibilidade da adaptação da tramitação do processo arbitral, representa um verdadeiro contributo para a rapidez das decisões, uma vez que existe a possibilidade de serem eliminadas fases que se têm por desnecessárias em função da matéria a ser decidida.

(iv) No que respeita à escolha dos árbitros, tem sido referido que os critérios estabelecidos no RJAT são bastante rígidos, nomeadamente, no que respeita à exigência de 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, compreende-se esta exigência, dada a complexidade das matérias a serem analisadas. É

claro que esta crescente exigência tem reflexo no mérito das decisões a serem proferidas, uma vez que pela consagração destes requisitos exigentes para a designação como árbitro, faz com os árbitros tenham profundos conhecimentos técnicos das matérias a analisar.

(v) Não podemos deixar de referir a possibilidade de nomear como árbitro, licenciados em economia e gestão e não só oriundos da área de direito. Esta possibilidade, faz com que vários aspetos técnicos das matérias a analisar, sejam trabalhadas por verdadeiros especialistas. Contudo, defendemos que deveria estar consagrada a possibilidade de integração no tribunal arbitral de especialistas noutras áreas em função da especificidade dos casos a analisar.

(vi) No âmbito dos recursos, ficou consagrada a regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais. Contudo, esta irrecorribilidade nunca pode ser absoluta, sob pena de violação dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Como tal, ficou consagrado um regime que apenas permite o recurso da decisão arbitral nos casos em que esta sofre de clara ilegalidade, sob pena de obrigar os contribuintes/administração tributária a obedecer a decisões materialmente injustas, e que pode por em causa os princípios basilares do direito.

(vii) No que respeita à impugnação da decisão arbitral, ficou consagrado um regime equivalente ao da nulidade das decisões dos tribunais judiciais, ou seja, também aqui foi consagrado um regime que apenas permite a impugnação da decisão arbitral em casos de manifesta ilegalidade.

Desta forma, a arbitragem tributária representa um importante mecanismo de resolução alternativa de litígios em matéria tributária, contribuindo claramente para a realização da justiça tributária. Contudo, não podemos deixar de assinalar que é importante proceder a algumas alterações a este regime, de forma a dotar os tribunais arbitrais de uma maior competência para a resolução de litígios em matéria tributária. A este respeito, é essencial rever a Portaria de vinculação da Administração Tributária à arbitragem tributária, de forma a tornar essa vinculação extensível à generalidade dos tributos.

Não podemos deixar de referir que foram encontradas soluções que no nosso entendimento, se assumem como favoráveis à realização de uma justiça tributária mais célere, veja-se a este respeito, as soluções consagradas no âmbito da cumulação de pedidos e no que respeita aos meios de recurso das decisões arbitrais.

Contudo, o tempo e o sucesso da arbitragem em matéria tributária ditaram alterações no sentido de ser concebido um regime mais abrangente, de forma a tornar os tribunais arbitrais como órgãos capazes de dotar o direito tributário de uma justiça plena e célere.

Bibliografia

ABRABTES DE OLIVEIRA, Tito

- “*A Arbitragem tributária no ordenamento legal português*”, in Direcção-Geral da Administração Extrajudicial, Newsletter de 1.04.2007.

BACELAR GOUVEIA, Jorge

- “Manual de Direito Constitucional”, Vol. II, Almedina, Coimbra, setembro 2005.

BARBOSA, Lúcio

- “*A Arbitragem em Direito Tributário*”, in A Arbitragem em Direito Tributário (Leite Campos e Paz Ferreira, org.), I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010.

DOURADO, Ana Paula

- “*O Principio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação*”, Almedina, Coimbra, 2007.

FERNANDES DA ALMEIDA, Samuel

- “*Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária*”, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011.

FREITAS DA ROCHA, Joaquim

- “*A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem.*”, in A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios (coordenação: Isabel Celeste M. Fonseca), 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013

- “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, 4ª Edição, Coimbra editora, Coimbra, março 2011.

FREITAS DO AMARAL, Diogo

- “Curso de Direito Administrativo”, Vol. II, 7ª reimpressão da edição de 2001, Almedina, Coimbra, outubro 2007.

GOMES CANOTILHO, J. J. e Vital Moreira

- “*Constituição da República Portuguesa – Anotada.*” Vol. I e II, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

LEITE DE CAMPOS, Diogo

- “*Por uma evolução fiscal na conjuntura*”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, N.º 4 – inverno, Almedina, 2009.

LEITE DE CAMPOS, Diogo; Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa

- “*Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*”, 4ª Edição, Encontro de Escrita, 2012.

LOBO, Carlos

- “*A arbitragem e a fixação da matéria colectável por métodos indirectos*”, in Arbitragem em direito Tributário (Leite Campos e Paz Ferreira, org.), I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010.

LOPES DE SOUSA, Jorge

- “*Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária.*”, in A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios (coordenação: Isabel Celeste M. Fonseca), 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

- “*Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária*”, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011

- “*Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*”, Vols. I, II, IV, 6ª Edição, Áreas Editora, julho 2011.

- “*Comentário ao regime jurídico da Arbitragem Tributária*”, in Guia da Arbitragem Tributária (Coord: Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira), Almedina, Coimbra, março 2013.

MARQUES DA SILVA, Germano

- *“Curso de Processo Penal”*, Vol. III, 3ª Edição, Verbo, Loures, 2009.

MARTÍNEZ, Soares

- *“Direito Fiscal”*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 1995.

MELO FIGUEIRAS, Cláudia Sofia

- *“Arbitragem: A descoberta de um novo paradigma de justiça tributária.”*, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios* (coordenação: Isabel Celeste M. Fonseca), 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

MIRANDA, Jorge

- *“Manual de Direito Constitucional”*, Tomo VI, 2ª Edição, Coimbra editora, Coimbra, 2005.

NABAIS, José Casalta de

- *“Direito Fiscal”*, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, janeiro, 2010.

- *“Reflexão breve sobre a introdução da arbitragem tributária - Arbitragem”*, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal* (Nuno de Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, org.), Centro de Arbitragem Administrativa, Coimbra Editora, Coimbra, novembro 2010.

NÚNCIO, Paulo

- *“A Arbitragem em Direito Tributário – Traços Gerais”*, in *A Arbitragem em Direito Tributário* (Leite Campos e Paz Ferreira, org.), I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010.

PAZ FERREIRA, Eduardo

- *“A Arbitragem em Direito Tributário”*, in *A Arbitragem em Direito Tributário* (Leite Campos e Paz Ferreira, org.), I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010.

PERESTRELO DE OLIVEIRA, Ana

- *“Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal: notas sobre a introdução da arbitragem em matéria tributária”*, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal –*

Arbitragem, (Nuno de Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, org.), Centro de Arbitragem Administrativa, Coimbra Editora, Coimbra, novembro 2010.

POÇAS FALÇÃO, José Alberto

- “Arbitragem Tributária”, in Revista Portuguesa de Contabilidade, Vol. I, n.º 2, 2011.

RAMOS, Ortigão e Vidal de Matos

- “*Admissibilidade da Arbitragem Tributária no âmbito do Ordenamento Jurídico Português*”, in Newsletter DGAE, março de 2007.

RIBEIRO PEREIRA, Rui

- “*Breves notas sobre o regime da arbitragem tributária*”, in A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios (coordenação: Isabel Celeste M. Fonseca), 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

RICARDO CATARINO, João e Luciano Fillipo

- “*Arbitragem no Direito Tributário. Um estudo de direito comparado sobre a sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil*”, in Revista de Finanças públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º 2 – verão, Almedina, 2012.

ROMÃO, Filipe

- “*Arbitragem Tributária- Uma Análise Breve da Autorização Legislativa para Introdução da Arbitragem Tributária Constante da Proposta de Lei 9/XI/1º (OE 2010)*”, I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010.

SALDANHA SANCHES, J. L.

- “*Manual de Direito Fiscal*”, 3ª Edição, Coimbra Editora, Lisboa, 2007.

- “*Justiça Fiscal*”, Ensaios da Fundação, Vol. 4, Relógio D'Água Editores, maio 2010.

SANTOS SERRA, Manuel Fernando dos

- “*A Arbitragem Administrativa em Portugal: evolução recente e prelectivas*”, in Mais Justiça Administrativa e Fiscal – Arbitragem, (Nuno de Villa-Lobos e Mónica

Brito Vieira, org.), Centro de Arbitragem Administrativa, Coimbra Editora, Coimbra, novembro 2010.

SOUTELINHO, Susana

- “*A arbitragem tributária – uma realidade?*”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios* (coordenação: Isabel Celeste M. Fonseca), 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

TABORDA DA GAMA, João

- “*Primórdios da Jurisprudência Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) – Memória Descritiva*”, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal – Arbitragem*, (Nuno de Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, org.), Centro de Arbitragem Administrativa, Coimbra Editora, Coimbra, novembro 2010.

TEIXEIRA DE SOUSA, Miguel

- “*Estudos sobre o novo processo civil*”, 2ª Edição, LEX, Lisboa, 1997.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos

- “*A Justiça Administrativa (Lições)*”, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, novembro 2010.

VILLA-LOBOS, Nuno e Tânia Carvalhais Pereira

- “*Arbitragem Tributária: Breves Notas.*”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios* (coordenação: Isabel Celeste M. Fonseca), 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

