



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

A Arbitragem Tributária

Ana Mafalda Costa Francisco

Porto

2012

Universidade Católica Portuguesa
Centro Regional do Porto

Escola de Direito

2º Ciclo de Estudos em Direito

A Arbitragem Tributária

Ana Mafalda Costa Francisco

Dissertação apresentada no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito da
Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do
Porto

Área de especialização em Direito Fiscal

Orientador: Professor Doutor Rui Duarte Morais

Porto

Maio de 2012

Aos meus pais e irmã... pelo amor e apoio incondicional...

Ao meu avô... que onde quer que esteja está muito orgulhoso...

Dicionário de Abreviaturas

Art. – Artigo

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

Cf. – Confira

Cfr. – Confronte

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

DL. – Decreto-Lei

L. – Lei

LOE – Lei do Orçamento de Estado

n.º - numero

OE – Orçamento de Estado

org. - Organizadores

p. – pagina/as

p. ex. – por exemplo

RJAT- Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribuna Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA- Tribunal Central Administrativo

Índice

Introdução	5
Capítulo I - A Arbitragem em Matéria de Impostos.....	6
1. Nota de Enquadramento.....	6
2. Arbitragem no Direito Administrativo – breve análise.....	6
3. Da arbitragem Administrativa à Arbitragem Tributária.....	9
3.1 Os Tradicionais Obstáculos à introdução da Arbitragem no Direito Fiscal.....	11
Capítulo II – A introdução da Arbitragem Tributária.....	14
1. Circunstancialismo da sua introdução.....	14
2. A autorização legislativa – breve análise.....	17
Capítulo III – Alguns Aspectos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.....	20
1. O DL n.º 10/2011 de 20 de Janeiro- a concretização da autorização legislativa.....	20
1.1 A Competência dos Tribunais Arbitrais.....	21
1.1.1 Os Actos Sujeitos a Reclamação Prévia e o RJAT.....	23
2. O Processo Arbitral.....	24
2.1 Um Processo Célere.....	24
2.2 Um Processo Flexível.....	24
2.3 Um Processo Oral.....	25
3. O Regime das Impugnações das Decisões Arbitrais.....	26
Capítulo IV – O Modelo de Arbitragem Acolhido.....	29
1. O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).....	29
1.1 O Conselho Deontológico do CAAD.....	30
Conclusão.....	33
Bibliografia.....	35

Introdução

A presente dissertação que se apresenta agora à Escola de Direito da Universidade Católica do Porto surge no seguimento do curso de Mestrado em Direito Fiscal.

Invadidos por um sentimento de curiosidade, desafiamo-nos a conhecer e a dar a conhecer melhor o tema da Arbitragem Tributária.

A Arbitragem Tributária foi implementada em Portugal com o DL n.º 10/2011 de 20 de Janeiro autorizado pelo art. 124.º da L. n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (LOE 2010), entrando em vigor no dia 1 de Julho de 2011.

Desde esse dia surgiu no nosso ordenamento jurídico um meio alternativo de resolução de litígios que oponham os contribuintes e a Administração Fiscal.

Referimo-nos àquela arbitragem em que as partes, no uso de um direito do qual podem dispor, atribuem aos árbitros, por si escolhidos, o poder de julgar os conflitos existentes entre elas, em substituição dos tribunais estaduais encarregados de administrar a justiça e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais.

Só por aqui se vê que este tema não esteve nem está longe de controversas, que se podem colocar tanto ao nível dos sujeitos envolvidos na arbitragem quer quanto à matéria sobre a qual vai versar e dos direitos que vai julgar.

Analisaremos os obstáculos que lhe foram apontados e a sua superação, faremos uma breve referência ao contexto social e político em que ela é introduzida e seguidamente dedicaremos então a nossa atenção às soluções legais mais importantes respectivas ao processo arbitral.

Por último, mas não menos importante, analisaremos o modelo de arbitragem acolhido em Portugal. Uma arbitragem institucionalizada, ao abrigo do CAAD, tendo este, a nosso ver, um importantíssimo papel no desenrolar da vida da Arbitragem Tributária.

Capítulo I – A Arbitragem em matéria de Impostos

1. Nota de Enquadramento

Para melhor compreensão do tema a que nos propomos analisar não podemos deixar de fazer uma breve referência à evolução da Arbitragem em Direito Administrativo, por ser onde tudo começou e assim se entender melhor a evolução ocorrida no Direito Fiscal.

2. A arbitragem no Direito Administrativo – breve análise

No nosso ordenamento jurídico vigorou durante séculos o princípio geral da exclusão da arbitrabilidade dos litígios administrativos, facto que não é de espantar dado a origem da nossa concepção de direito administrativo. Concepção esta de matriz francesa, em que a administração pública é vista como um poder orientado à prossecução do bem e interesse público apoiado na primazia do direito e delimitado por ele, mas gozando de uma posição jurídica superior sobre os cidadãos.¹ Portanto, uma *“administração autoritária, impositiva, marcada pelo acto administrativo unilateral como expressão típica do poder administrativo onde os litígios emergentes eram inicialmente resolvidos no seio da própria administração pública, onde nem mesmo o recurso a tribunais estaduais cíveis era legitimado”*². Logo, o recurso a tribunais arbitrais era visto como impossível.

Assim, *“a proibição genérica da arbitragem nas relações jurídicas de direito público teve por justificação a ideia de que a administração pública não pode dispor livremente dos direitos e obrigações do Estado, vinculada que está à primazia do interesse público e ao princípio da legalidade”*³, isto é, entendia-se que a natureza pública das relações jurídicas em causa não era compatível com a arbitragem.

¹ Cf. Manuel Fernando dos Santos SERRA, «A arbitragem Administrativa em Portugal: Evolução Recente e Perspectivas», *Mais Justiça Administrativas e Fiscal*, 2010, p. 24

² Cfr. José Luís ESQUIVEL, «A Arbitragem Institucionalizada e os Conflitos de Direito Administrativo», *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, 2010, p. 122

³ Cfr. Manuel Fernando dos Santos SERRA, «A arbitragem Administrativa em Portugal...», *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, 2010, p. 25

Ora, esta ideia de Administração Pública, a partir das últimas duas décadas do sec. XX, foi mudando e a introdução da arbitragem no domínio do direito administrativo tem exactamente a ver com a alteração do modo de agir da administração.

Com o surgimento do Estado de Direito Social e a consequente intervenção profunda do Estado na sociedade, em praticamente todos os sectores de actividade, sectores específicos e alguns dotados de grande tecnicidade, passou a ser premente a colaboração dos particulares como condição de virtualidade da actividade da Administração.

O exponencial crescimento económico e desenvolvimento industrial fez emergir novas exigências sociais, conduzindo a sentimentos de dependência dos cidadãos face à Administração Pública⁴.

Consequentemente a Administração Pública vê-se impossibilitada de responder eficazmente a todas as exigências sendo obrigada a alterar o seu protótipo de procedimento⁵.

Tradicionalmente estabelecia uma relação de clara supremacia em relação ao cidadão, movimentando-se autoritariamente e utilizando o acto administrativo como principal forma de actuação. Tínhamos uma Administração Pública estritamente vinculada á lei, encontrando nela as justificações das suas decisões.

Agora surge uma Administração Pública que se vê a braços com uma multiplicidade de actividades a prosseguir, que com o modelo tradicional de actuação não seria possível executar.

Passa já não a actuar distanciada dos administrados como antes acontecia, tornando-se mais próxima dos cidadãos, procurando neles apoio para as diversas opções a adoptar – passa a usar mais mecanismos de concertação e cooperação como meio de prossecução do interesse público.⁶

⁴ Cf. Joana Inês Almeida PORTELA, “Uma nova Justiça Administrativa? Os meios extrajudiciais de resolução de Conflitos”, 2011, p. 50

⁵ Cf. Joana Inês Almeida PORTELA, *idem*

⁶ Do acto administrativo como forma de actuação típica passa-se ao contrato administrativo.

De uma Administração Pública autoritária, despótica, utilizando o acto administrativo como principal meio de actuação passa-se a uma Administração Pública que actua junto dos particulares, preocupando-se com os seus interesses individuais, actuando conjuntamente e cooperativamente com os mesmo por meio, essencialmente, do contrato administrativo.⁷

Hoje lidamos com uma Administração já não tão imbuída dos seus poderes de autoridade, mas sim mais próxima dos particulares. Reflexo disto é o seu envolvimento em actividades contratuais com os particulares, estes chamados “a participar na gestão da coisa pública e no próprio processo de formação da vontade administrativa”⁸, complementado com um reforço de direitos concedidos aos particulares perante a Administração Pública. Acabando por se reconhecer a arbitragem como um meio tendencialmente normal para a resolução de litígios emergentes dessa relação entre administração e administrados.

Em 2004 com a reforma do CPTA consagrou-se, através dos artigos 2.^o e 3.^o¹⁰, a jurisdicionalização e subjectivação do contencioso administrativo. A justiça administrativa de modelo francês que vigorava entre nós até então, constituído por um sistema objectivista em que o controlo da legalidade administrativa era o seu singular desiderato, foi substituído por um modelo marcadamente subjectivista, caracteristicamente alemão, que encontra na protecção dos direitos subjectivos do seus administrados o seu lema.

Também nesta reforma foi introduzido o Título IX a este Código, respectivo aos Tribunais Arbitrais e Centros de Arbitragem, constituído pelos artigos 180.^o a 187.^o, onde se regula o regime da Arbitragem Administrativa.

⁷ DIOGO LEITE DE CAMPOS defende que o Direito tende a transformar-se num direito individual, num Direito do caso concreto que não produz normas sendo estas geradas por modelos contratuais de negociação. (Cf. CAMPOS, Diogo Leite de, “A arbitragem voluntária...”, p.47 e ss.)

⁸ Cfr. Manuel Fernando dos Santos SERRA, «A arbitragem Administrativa em Portugal: Evolução Recente e Perspectivas», *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, 2010, p. 24

⁹ Artigo sob a epígrafe de “Tutela jurisdicional efectiva”

¹⁰ Artigo sob a epígrafe de “Poderes dos tribunais administrativos”

Passamos assim a um contencioso administrativo onde qualquer posição jurídica apoiada por normas ou princípios jurídicos está dotada de um meio adequado à sua efectivação perante os TAF.¹¹

3. Da Arbitragem Administrativa à Arbitragem Tributária

No Direito Fiscal a possibilidade de introdução de um regime arbitral sempre foi vista com grande desconfiança e até mesmo com descrédito. Mesmo depois da expansão da arbitragem no Direito Administrativo, o Direito Tributário continuou, até muito recentemente, a ser um domínio fechado a toda e qualquer forma extrajudicial de resolução de conflitos. Porquê? Porque se trata do Direito que regula a disciplina da arrecadação de impostos que é um dos principais instrumentos políticos dos dirigentes do Estado.

Contudo, esta ideia também se tem vindo a alterar.

A arbitragem podia constituir mais uma garantia ao serviço dos contribuintes, quando ela tem constituído um mecanismo eficaz na resolução de conflitos noutros ramos do Direito, e podendo, com sucesso, aliviar as pendências judiciais e os atrasos na apreciação das garantias graciosas, pendentes na administração fiscal.

Como constatamos, juntamente com o grande impulsionador da discussão desta matéria, o Professor Doutor Diogo Leite de Campos¹², a par da constatação da alteração do modo de agir da Administração Pública e da própria dogmática do Direito Administrativo, também o Direito Tributário é visto cada vez menos como uma actividade constitutiva de direitos e obrigações.

Também neste ramo do Direito se tem assistido a uma maior participação dos cidadãos na própria actividade administrativa e nas decisões por ela tomadas. “Os cidadãos através das suas próprias organizações estão cada vez mais atentos à actividade do Estado, pondo limites, definindo critérios, exigindo que ele esteja

¹¹ Cfr. Mário Aroso de ALMEIDA, “O novo regime do processo nos tribunais administrativos”, 2005, p. 18

¹² V. Diogo Leite de CAMPOS, “A arbitragem Tributária “A Centralidade da Pessoa””, 2010

efectivamente ao serviço dos interesses da sociedade e não ao serviço do Estado enquanto entidade oposta à sociedade.”¹³

Portanto, “a afirmação do Estado de Direito como Estado-dos-cidadãos”, participantes da actividade da Administração e nas decisões tomadas por ela também se reflecte no Direito Tributário.

Exemplo disso é a previsão na LGT da audiência prévia do contribuinte em relação a decisões da administração que lhe diga respeito¹⁴, a necessidade de transparência da actividade administrativa perante o contribuinte e a promoção de um acordo entre o contribuinte e a administração no caso de haver um grande espaço entre as normas e a decisão concreta (p.ex. no caso de fixação da matéria colectável por métodos indirectos).

Ou seja, também no Direito Tributário tende a desaparecer o acto tributário como forma de actuação típica da Administração. E as relações entre Administração e contribuinte estabelecem-se entre duas partes paritárias e independentes. Reflexo disto também é a consagração do princípio da igualdade de armas previsto na LGT¹⁵

Mas, apesar destes dois exemplos referidos quanto à abertura da Administração Tributária perante os contribuintes, a verdade é que, embora estas garantias existam, existe também uma insatisfação em torno da sua eficácia prática, ou seja, existe um quadro completo de garantias, nomeadamente *garantias politicas*¹⁶, *garantias graciosas*¹⁷ e *garantias contenciosas*¹⁸, mas devido à “atitude tradicionalmente fechada e sobranceira do Estado”¹⁹ tal comportamento retira às garantias existentes um real significado prático.²⁰

¹³ Cfr. Diogo Leite de CAMPOS, “A Arbitragem em Direito Tributário”, Separata de Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António Sousa Franco, FDUL, 2006, p. 747

¹⁴ Art. 60.º da LGT

¹⁵ Art. 98.º

¹⁶ P. ex. direito de petição e o direito de resistência.

¹⁷ P. ex. direito de representação, direito de denúncia, reclamação e recurso hierárquico.

¹⁸ P. ex. responsabilidade administrativa.

¹⁹ Cfr. João Ricardo CATARINO, «A Arbitragem e os Direitos dos Contribuintes no Procedimento Fiscal», Revista TOC, n.º 117, p. 59

²⁰ Cf. João Ricardo CATARINO, *idem*

Consequentemente, o procedimento fiscal sofre de problemas de efectivação prática, acrescentando os problemas da morosidade, do monopólio do Estado na tutela dos direitos, dos custos associados e à mentalidade antiga da Administração Tributária que actua de acordo com uma superioridade e isenção dos órgãos do poder publico que não existe.²¹

3.1 Os tradicionais obstáculos à introdução da Arbitragem no Direito Fiscal

Sendo Portugal um dos países em que a dualidade de jurisdições é uma realidade, em que os Tribunais Administrativos e Fiscais possuem tanto estatuto, competência própria e independência dos Tribunais Judiciais, a submissão de litígios jurídico administrativos, não poderia, à partida, ser subtraída daquelas instituições. Sendo o nosso sistema jurídico um sistema de administração executiva, que encontra a sua justificação, precisamente na existência de Tribunais Administrativos e Fiscais que controlam a actuação da Administração Pública, a partilha das suas funções com uma jurisdição de natureza privada exige fundamentações de suficiente clarividência.

A própria esfera de competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, consagrada na CRP²², fazia entender que os litígios compreendidos no âmbito dessa jurisdição não poderiam ser dirimidos por outros tribunais que não os estaduais.

Mas a consagração constitucional da existência de tribunais arbitrais ergue uma derrogação à habilitação dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Assim, na senda de MARIO AROSO DE ALMEIDA, “o artigo 212.º, n.º3, não pode deixar de ser lido em harmonia com o artigo 209.º, n.º2, para o efeito de se dever entender que ele só confere poderes de jurisdição aos tribunais (administrativos e fiscais) do Estado sob reserva da existência de tribunais arbitrais”.²³

A CRP cinge-se à consagração da existência de uma jurisdição arbitral enquanto uma verdadeira jurisdição, não se pronuncia quanto á relação entre aquela e a jurisdição administrativa.²⁴

O carácter de ordem pública dos Tribunais Administrativos e Fiscais é assim atenuado com a possibilidade de se recorrer aos tribunais arbitrais. Assim, a aceitação

²¹ Cf. João Ricardo CATARINO, *ibidem*, p. 59 e 60

²² Art. 212.º, n.º3

²³ Cfr. Mario Aroso de ALMEIDA, “A arbitragem no direito...”, 2004, p.96

²⁴ A jurisprudência do STA tem vindo, agora, a pronunciar-se, com mais certeza, reconhecendo que os tribunais arbitrais desempenham uma verdadeira função jurisdicional. Realce para os Acórdãos do STA 14711/1991 (IS), Caso Francisco Pereira: e o 5/5/1992 (IP), Caso José Neto e outros.

constitucional e a existência de uma lei ordinária que prevê a possibilidade, ou mesmo obrigatoriedade, de recurso à arbitragem no que respeita a certos litígios fazem cair por terra este obstáculo.

Conhecidas que são as dificuldades que todo o sistema judicial ultrapassa, a recusa à introdução da arbitragem poderia mesmo constituir uma “restrição intolerável”²⁵ ao direito de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva, pois a função judicial na perspectiva dos cidadãos, é aquela que garante os direitos e liberdades das pessoas e há que assegurar a realização desses direitos e interesses legalmente protegidos.

*“...não repugnaria um juízo de inconstitucionalidade o manter-se a inexistência destes Tribunais (na falta de melhor alternativa estadual) como meio de dar execução plena á norma constitucional que confere o direito dos cidadãos (no caso, contribuintes) a uma decisão em prazo razoável e com procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade de modo a obter a tutela efectiva e em tempo útil.”*²⁶

Ao Estado cabe a provisão do serviço de justiça, mas não necessariamente a sua produção.²⁷

A Arbitragem era também vista como ameaça à soberania estatal, pois atribuíam-se à justiça privada uma função imperante, a função jurisdicional, uma função que integra um dos fundamentos do Estado de Direito.

O princípio da separação de poderes que compõe uma Administração e uma ordem jurisdicional autónoma que aprecia a legalidade da actuação daquela também poderia estar ameaçado.

Também a fiscalidade, vista como um dos aspectos mais importantes da soberania, uma manifestação da *pública potestas*²⁸ não seria compatível com a

²⁵ Cfr. José Casalta NABAIS, «Reflexões Sobre a Introdução da Arbitragem Tributaria», RLJ, N.º3967, 2011, p. 242

²⁶ Cfr. José Alberto Poças FALCÃO, «Arbitragem Tributária», Revista Portuguesa de Contabilidade, vol. I, n.º002, 2011, pag. 194

²⁷ Cf. José Casalta NABAIS, «Reflexões Sobre a Introdução da Arbitragem Tributaria», RLJ, N.º3967, 2011, p. 242

arbitragem – dizia-se - um processo privado de resolução de litígios. O direito tributário enquanto domínio do *imperium* do Estado, não se coadunava com tal solução²⁹, pois uma das características fundamentais da soberania é o poder de definir a carga fiscal que vai recair sobre os contribuintes, de organizar essa carga fiscal e de assegurar a sua efectiva concretização.

Mas tal argumento está superado, pois aqui o *publica potestas* não é superior à existente no Direito Administrativo e assim, “...se a qualidade pública do ente jurídico em conflito não obsta à arbitrabilidade dos litígios jus-administrativos, o mesmo vale quanto à arbitrabilidade dos litígios fiscais.”³⁰

O princípio da legalidade também foi evocado como barreira à introdução da arbitragem no Direito Publico, em especial no Direito Fiscal.

Mas este argumento não procede, pois o princípio da legalidade fiscal significa que os impostos têm de ser fixados por lei, e que esta deve conter a disciplina essencial sobre eles, ou seja, este princípio situa-se no plano da criação das normas fiscais e não no plano da sua interpretação e aplicação.

Portanto, a introdução da arbitragem não interferiria com o conteúdo constitucional deste princípio.

Ainda sobre este princípio, mas sob outra perspectiva, foi também invocado o carácter indisponível dos direitos em causa. Ou seja, está aqui em causa a natureza jurídica da obrigação tributaria: normalmente uma obrigação de carácter público, indisponível e irrenunciável. Sem dúvida a indisponibilidade das receitas fiscais é um princípio fundamental de direito fiscal.³¹ E no Direito Português vigoraria um “critério transversal de arbitragem”³² que diz respeito, exactamente, ao carácter disponível da relação controvertida que se pretende resolver³³.

²⁸ Cf. José Casalta NABAIS, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Coimbra, 1998

²⁹ Cfr. Ana Perestrelo OLIVEIRA, «Da Arbitragem Administrativa à Arbitragem Fiscal: notas sobre a introdução da arbitragem em matéria tributária», *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, 2010, p. 132-133

³⁰ Cfr. Ana Perestrelo OLIVEIRA, *ibidem*, p. 133

³¹ Artigo 30.º, n.º 2 e 3 da LGT

³² Cfr. Ana Perestrelo OLIVEIRA, «Da Arbitragem Administrativa à Arbitragem Fiscal...», *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, 2010, p. 143

³³ Artigo 1º da LAV

Há autores que apenas admitem o recurso à arbitragem no domínio dos impostos quando a solução para o litígio não disponha de uma solução inteiramente ditada pela lei; caso contrário, dizem que significaria abrir a porta à possibilidade de substituição da solução legal por uma solução arbitral. Portanto, a arbitragem apenas devia ser admitida relativamente a matérias nas quais a Administração Tributária gozasse de uma margem de livre decisão em qualquer das modalidades que esta conhece.³⁴

Este argumento não vence, pois o facto de as partes submeterem a sua questão à arbitragem, não significa que estejam a exercer quaisquer poderes de disposição sobre a sua relação controvertida.³⁵ É legítimo alargar o campo da arbitrabilidade dos litígios fiscais a áreas de “indisponibilidade”, desde que a arbitragem ofereça garantias equivalentes às da justiça estadual. O facto de a LGT consagrar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário não impede que não se possa recorrer à arbitragem em questões fiscais, desde que com subordinação ao princípio da legalidade e com exclusão ao recurso à equidade.

Capítulo II - A Introdução da Arbitragem Tributária

1. Circunstancialismo da sua introdução

Segundo as palavras de ANSELMO RODRIGUES, “a verdade é que entre nós a crise da Justiça está instalada nos jornais, nas sondagens, nos operadores judiciários, no cidadão, havendo uma consciência generalizada da sua falta de eficácia, o que conduz a um sentimento de impunidade e inexistência de qualquer sanção por falta de cumprimento das leis.”³⁶

Com o desenvolvimento e crescente complexidade da vida em sociedade, também as questões levadas aos Tribunais se tornaram mais complexas fazendo sobressair a falta de preparação dos Tribunais para elas, tanto em infraestruturas como em recursos humanos especialmente qualificados.

³⁴ Cf. José Casalta NABAIS, «Reflexões Sobre a Introdução da Arbitragem Tributária», RLJ, N.º3967, 2011, p. 249

³⁵ Cf. Ana Perestrelo OLIVEIRA, «Da Arbitragem Administrativa à Arbitragem Fiscal...», *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, 2010, p. 143

³⁶ Cfr. Anselmo RODRIGUES, «A Possibilidade da Arbitragem Tributária», *A Arbitragem em Direito Tributário, I Conferência AIBAT-IDEFF*, 2010, p. 32

Depois da aprovação da CRP de 1976 surgiram fenómenos que ela não podia ter previsto quando estatuiu sobre a organização judiciária – consagrou um conjunto de garantias formais na altura consideradas fundamentais, mas que hoje talvez não se justifiquem – e garantiu-se de forma absoluta o direito de acesso à justiça, sem dúvida um direito fundamental em qualquer democracia mas que teve como consequência a judicialização de toda a vida económica, política e administrativa.³⁷

“O elevado grau de litigância que caracteriza a “fiscalidade de massas” dos nossos dias exacerba a dificuldade que os tribunais judiciais sentem para lhe dar resposta pronta, mais ainda pela crescente sofisticação do Direito Fiscal, marcado por soluções técnicas de imensa delicadeza e em constante transformação. Sem dúvida que a morosidade da justiça tributária com que hoje nos deparamos representa um prejuízo económico efectivo para os contribuintes e não poucas vezes para a administração fiscal.”³⁸

“...a Constituição tem objectivos que o Estado deve prosseguir, como sejam objectivos de justiça, ou objectivos de eficiência económica, objectivos que se encaixam, que se enquadram totalmente no esforço de criação dos tribunais arbitrais.”³⁹

Estipula a nossa CRP no seu art. 20.º, n.º4 um dos imperativos essenciais do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, direito este essencial num Estado de Direito, respectivamente, o direito a decisão em prazo razoável. Evidente é o facto de que o Estado não tem conseguido dar cumprimento a tal exigência constitucional através dos seus tribunais tributários.

É neste contexto que o “...Governo português assumiu perante a União Europeia a obrigação de «*implementar a nova lei de arbitragem fiscal*» até ao 3.º trimestre de 2011 (ponto 3.35 iii. do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica). Esta implementação é especialmente urgente pelo facto de os

³⁷ Cfr. Anselmo RODRIGUES, *ibidem*, p. 33

³⁸ Cfr. Sérgio VASQUEZ, “Os primeiros passos da arbitragem tributária.”, Artigo publicado na Newsletter de Outubro de 2011, do CAAD, disponível em <http://www.caad.org.pt/content/show/id/34/s/3>

³⁹ Cfr. Eduardo Paz FERREIRA, *A possibilidade da arbitragem tributária, A Arbitragem em Direito Tributário, I Conferência AIBAT-IDEFF*, 2010, p. 21

tribunais tributários não disporem, desde há muito tempo, de um número de juízes suficiente, estando mesmo os quadros por preencher desde há vários anos, o que se vem tornado mais patente pelo enorme aumento de actividade da máquina fiscal e correlativa amplificação da litigiosidade que se vem acentuando nos últimos cinco anos.”⁴⁰

Em Portugal a arbitragem começa a ser encarada como resposta a esta morosidade dos Tribunais estaduais e à convicção de que se esgotaram todas as soluções encontradas até agora para dirimir as crescentes pendências.⁴¹⁴²

São estas as circunstâncias que fazem desejar a criação de meios alternativos aos tribunais estaduais e que tornam a arbitragem tributária desejável e até mesmo uma necessidade.

“...todos sabemos que uma Justiça que não é célere (...) não é Justiça.”⁴³

2. A autorização legislativa – Breve análise

A autorização legislativa para a introdução de um regime arbitral em Direito Fiscal, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos, surge com a Lei do OE/2010 (Lei 3-B/2010, de 28 de Abril) - art.124.º.

Deparamo-nos com uma abertura à arbitragem particularmente ampla, pois a ela se pode recorrer para resolver a generalidade de litígios tributários. Aspecto que é de admirar depois de tudo o que foi referido quando se falou da possibilidade da introdução de um regime arbitral em matéria tributária.

A concretizar esta ideia temos a al. a) do n.º4 do art.124.º que se refere ao objecto do processo arbitral, podendo este incluir “...os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de

⁴⁰ Cfr. José Manuel Lopes de SOUSA, “Breve nota sobre a implementação...”, Artigo publicado na Newsletter de Outubro de 2011, do CAAD, disponível em <http://www.caad.org.pt/content/show/id/34/s/3>

⁴¹ Cfr. José Alberto Poças FALCÃO, «Arbitragem Tributária», Revista Portuguesa de Contabilidade, vol.I, n.º002, 2011, p. 189

⁴² Os Tribunais Tributários, em 2010, deparavam-se com um nível de pendências de mais de 44.000 processos, a pendência media por juiz é de 737 processos. (Discurso do Senhor Presidente do STA e CSTA, in A Arbitragem em Direito Tributário – I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Junho de 2010)

⁴³ Cfr. José Alberto Poças FALCÃO, «Arbitragem Tributária», Revista Portuguesa de Contabilidade, vol.I, n.º002, 2011, p. 195

fixação da matéria colectável, quando não deem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.”⁴⁴ e a al. b) deste mesmo numero que confere ao Governo a autorização de este proceder “à definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes.”⁴⁵

Esta amplitude também se depreende-se, desde logo, quando o n.º2 do art.124.º, refere que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.”

A esta abertura fixou-se como limite a inadmissibilidade de recurso à equidade – al. c), n.º4, art. 124.º - por parte do tribunal arbitral.⁴⁶

Concordamos com a visão⁴⁷ de que este limite é compreensível, mas não necessário por duas razões: por não se encontrar proibido o recurso à equidade na arbitragem administrativa, pelo contrário, é admitido expressamente (art. 186.º, n.º2 CPTA), e porque a equidade não é uma ideia estranha ao direito fiscal, pelo contrário, é com grande nitidez que ela aparece, nomeadamente nas chamadas “medidas equitativas”.

Por isso não choca o uso de equidade pelos tribunais desde que seja uma equidade moderada ou seja, não se ignorando o direito constituído, o tribunal ter poderes para a procura de uma decisão justa sem violação da lei e do direito constituído, e efectuar uma alteração ou moldagem para atingir a decisão justa ao caso concreto.

⁴⁴Art. 124.º, n.º4, alínea a) da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril (LOE/2010)

⁴⁵Art.124.º, n.º4, alínea b) da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril (LOE/2010)

⁴⁶ “c) A determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade.”

⁴⁷ Cfr. José Casalta NABAIS, «Reflexões Sobre a Introdução...», RLJ, n.º3967, p. 252

Ainda nesta autorização legislativa se destaca o n.º 3 do art. 124.º que consagra a arbitragem tributária um direito potestativo dos contribuintes.⁴⁸

Ora, segundo Casalta Nabais, tal altera por completo a relação administrativa de supra/infra ordenação entre a Administração Tributária e os contribuintes, o que “parece uma afronta aos princípios constitucionais concretizadores da própria ideia de Estado de Direito”⁴⁹, pois uma relação de paridade até pode ser aceitável, como é a relação entre as partes na arbitragem, mas não é “uma relação administrativa de supra/infra ordenação invertida.”⁵⁰ Pois esta solução permite uma subordinação da Administração Tributária que não encontra justificação num Estado de Direito. O que, segundo este autor só piora com a consagração da regra da irrecorribilidade das sentenças arbitrais⁵¹, pois significa que em caso de litígio com os contribuintes a Administração Tributária não só fica forçada a uma jurisdição arbitral como ainda é-lhe negado o acesso à justiça estadual.

Não vemos razões para tanto alarme, porque os efeitos acima descritos que esta medida poderia causar não acontecem.

Em primeiro lugar, porque a vontade da Administração Fiscal em se submeter à arbitragem é uma opção política. Mais, a Administração Fiscal quando se vinculou à arbitragem escolheu em que condição se vinculava e quais as causas em litígio. Disto trata o art.4.º da RJAT quando estipula que a “...vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça...”. A Portaria n.º112-A/2011 vem concretizar esta exigência.

Mais, relativamente ao efeito da regra da irrecorribilidade das sentenças arbitrais, ela tanto vale para a Administração Tributária como para os contribuintes. Caso estes optem pela jurisdição arbitral também lhes é negado o acesso à justiça estadual. Por isso é que a arbitragem tributária é voluntária, por isso é que, também, a Administração Tributária se vincula a ela sob determinadas condições.

⁴⁸ “3-A arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.”

⁴⁹ Cfr. José Casalta NABAIS, «Reflexões Sobre a Introdução...», RLJ, n.º3967, p. 252

⁵⁰ Cfr. José Casalta NABAIS, *idem*

⁵¹ Alínea f), do n.º4 do art. 124.º LOE/2010

Também não partilhamos da preocupação de JORGE LOPES DE SOUSA quando refere a opção de instituir a arbitragem como um direito potestativo dos contribuintes pode acabar por, objectivamente, “...fazer funcionar essa inadmissibilidade em prejuízo da Fazenda Pública, pois os contribuintes podem evitar os efeitos negativos de uma hipotética tendência jurisprudencial dos tribunais arbitrais mais desfavorável aos seus interesses do que a dos tribunais tributários, bastando-lhe não utilizar a faculdade de submeter as suas questões aos tribunais arbitrais, enquanto a Fazenda Pública não tem paralela faculdade de afastar a intervenção destes tribunais, mesmo que constate que, na sua respectiva, as decisões são tendencialmente mais favoráveis aos contribuintes do que as dos tribunais tributários.”⁵²

Os árbitros são conhecedores das tendências jurisprudências, e caso profiram sentença contrária a essa tendência, terão que a fundamentar cuidadosamente. O que só contribuirá para o desenvolvimento da nossa jurisprudência e doutrina.

Mais, perante uma decisão contrária à tendência jurisprudencial dos tribunais tributários existe a hipótese de recurso para uniformização de jurisprudência, previsto no n.º2 do art. 25.º do RJAT.

Não é porque se decide no mesmo sentido há muito tempo que esse sentido seja o mais correcto. Aproveitamos aqui para salientar uma importante vantagem que a arbitragem nos pode trazer.

Passamos a ter como decisores pessoas com formações diferentes das que estamos habituados, pois, para além de profissionais formados em Direito, e em especial, em Direito Fiscal (juízes, advogados, consultores...etc), também teremos como árbitros profissionais de outras áreas cada vez mais úteis para a resolução de litígios fiscais, como por ex. profissionais de Economia, Finanças e Contabilidade, o que podem ajudar e muito, a ter uma novas perspectivas e melhores visões da justiça, pois têm uma perspectiva diferente, nomeadamente mais técnica, do Direito Fiscal.

⁵² SOUSA, Jorge Lopes de, «Algumas Preocupações Sobre... », Estudos Em Memória do Prof. Doutor J. L Saldanha Sanches, 2011, p. 229

Capítulo III – Alguns aspectos do regime jurídico da arbitragem tributária

A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária veio a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos.

Foi também com precaução que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, impôs vários limites, desde logo atendendo à especificidade e ao valor das matérias em causa, associando-se a Administração Fiscal a este mecanismo de resolução alternativa de litígios apenas nos estritos termos e condições aí estabelecidos.

1. O DL n.º10/2011 de 20 de Janeiro – A concretização da autorização legislativa

De acordo com o seu preâmbulo o DL n.º10/2011 visa o cumprimento de três objectivos principais: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, introduzir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e , por fim, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

1.1 Competência dos Tribunais Arbitrais

De acordo com o art. 2.º, n.º1 do DL 10/2010, são da competência do tribunal arbitral as seguintes pretensões:

- a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (al. a) do n.º1 do art.2.º);
- a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais (al.b) do n.º1 do art. 2.º);

- (al. c) do n.º1 do art. 2.º):*revogada*⁵³

Daqui se depreende que o legislador deixou de fora da arbitragem tributaria um conjunto significativo de meios processuais previstos no art. 97.º do CPPT. Exemplo disto é o facto de a arbitragem, pela leitura do RJAT, não se vislumbrar que a arbitragem seja uma alternativa à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributaria, contrariamente ao previsto na autorização legislativa.

Em relação à autorização legislativa, optou-se por um âmbito mais estrito relativamente ao que lá figurava.

Da observação das pretensões que podem ser submetidas perante tribunal arbitral concluimos que este processo é uma alternativa à impugnação judicial.

⁵³ Dentro da al. c) do n.º1 do art.2.º caberiam aquelas decisões sobre questões que não sejam actos destacáveis do procedimento de liquidação, que apenas poderiam ser impugnáveis em sede da impugnação judicial do acto final, ou seja, só poderiam ser impugnados com a liquidação.

Nunca se conseguiu delimitar muito bem o âmbito de aplicação desta alínea, muito pelo contrário, de acordo com a sua redação parecia crer que caberia tudo ou quase tudo o que não poderia ser alvo de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial. Para além do possível aumento de litigância que isto poderia gerar, pois os contribuintes poderiam sentir-se incitados a recorrer à arbitragem para resolver os seus problemas derivados deste tipo de actos, estaríamos também a correr o alto risco de tornar a arbitragem num meio leviano de resolver litígios, ao actuar de forma completamente atípica ao sistema fiscal tradicional, nomeadamente ao ir contra o princípio da impugnação unitária.

Desta alínea se depreende o seu carácter residual. Estariam abrangidos por ela “os actos preparatórios da liquidação que, relativamente a esta, tivessem natureza prejudicial (...), sempre que não fosse assegurada reclamação ou recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação...”(Cfr. Parecer da Provedoria da Justiça, p. 38)

Esta alínea foi revogada, pela Lei n.º64-B/2011 (LOE 2012), com o intuito de, para além de amenizar dos problemas acima descritos, de tornar o RJAT coerente com o conteúdo da Portaria n.º 112-A/2011 através da qual a Administração Tributária se vincula à Arbitragem Tributária, pois ela também não se sujeitou às decisões arbitrais que versassem sobre as “pretensões relativas a actos de determinação da matéria coléctavel e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.” (Cf. Al.b) do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011)

Analisando mais concretamente cada alínea de atribuição de competência, salientamos o seguinte:

.No que respeita à al. a) do n.º 1 do art. 2.º da RJAT conclui-se que a decisão arbitral incide sobre pretensões abrangidas pela impugnação judicial.

A diferença é o prazo para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral (art. 10.º n.º 1 RJAT) alargado para 90 dias nas situações previstas pelo n.º2 do art. 102.º do CPPT ou da reclamação prévia (n.º2 do art.131.º, n.º2 do art. 132.º e n.º3 do art. 133.º CPPT).

. Quanto à al. b) do n.º1 do art.2.º importa aqui referir que as declarações de ilegalidade destes actos integram a competência dos tribunais arbitrais, mas apenas têm força vinculativa as decisões sobre os actos relativos às situações de avaliação directa, pois a Administração Fiscal não se vinculou às decisões relativas a actos de determinação da matéria tributável e da matéria colectável por métodos indirectos, nem mesmo quando as mesmas incidam sobre “a decisão do procedimento de revisão.” (Cfr. Al. b) do art.2.º da Portaria n.º112-A/2011).

Esta alínea foi alvo de alterações pela Lei n.º 64-B/2011, alteração esta que não provocou novidades quanto ao já previsto no CPPT⁵⁴ e na LGT⁵⁵ relativamente ao regime de impugnação judicial de tais actos enquanto actos directamente lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

1.1.1 Os actos sujeitos a reclamação prévia e o RJAT

Os actos tributários previstos nos artigos 131.º, 132.º e 133.º do CPPT estão sujeitos a reclamação prévia como condição para a sua impugnabilidade judicial.

Questão interessante, suscitada por alguns autores⁵⁶, era que do disposto no art. 2.º, n.º 1, al.a) da RJAT parecia resultar que a submissão de tais actos perante o tribunal arbitral dispensava tal sujeição.

⁵⁴ Art. 102.º, n.º1, al. b);

⁵⁵ Art. 86.º, n.º3 e art.95.º, n.º2, al. c);

⁵⁶ Samuel Fernandes de ALMEIDA, «Primeiras reflexões...» *Estudos em Memória ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, 2011, p. 390-391

O que resultava, enquanto não houvesse alteração do CPPT, em caso de impugnação de tais actos, nas seguintes vias processuais:

- 1) a via arbitral directa, no prazo de 90 dias a contar dos factos previstos no art. 102.º do CPPT;
- 2) a reclamação graciosa prévia seguida, eventualmente, da via judicial;
- 3) a dedução do pedido de constituição de tribunal arbitral no prazo de 90 dias a contar da notificação do indeferimento expresso/tácito da reclamação prévia deduzida nos termos dos artigos 131.º, 132.º e 133.º do CPPT, conforme resulta da leitura conjunta dos artigos 102.º, n.º1 do CPPT e 10.º, n.º1, al.a) do RJAT;

Ora, as coisas não ficaram assim.

Nos termos do art. 4º do RJAT, a vinculação da Administração Tributária seria feita por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, o que veio a acontecer com a Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março⁵⁷.

Tal portaria, veio definir as condições sob as quais a Administração Tributária se submete à jurisdição arbitral, o que tem como efeito uma restrição do âmbito de aplicação do novo regime.

Uma condição importante estabelecida através desta Portaria foi, exactamente, a não sujeição da Administração Tributária à arbitragem de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos 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, 132.º e 133.º do CPPT.⁵⁸

Concluindo-se, assim, que a Administração Fiscal não prescindiu da reclamação prévia nas situações em que ela é condição de impugnabilidade judicial.

Com a Provedoria da Justiça⁵⁹, cremos, que esta opção é justificada pela aplicação subsidiária das “normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributarias” como previsto na al.a) do n.º1 do art. 29.º da LAT.

⁵⁷ Entrou em vigor no dia 1 de Julho de 2011

⁵⁸ al. a) do art.2.º da Portaria n.º112-A/2011

⁵⁹ Cfr.Parecer da Provedoria da Justiça, p. 23

2. O Processo Arbitral

Quanto a este ponto não queremos explicitar toda a tramitação do processo arbitral. Apenas vamos centrar a nossa análise nos pontos característicos e distintivos deste processo, nomeadamente a sua celeridade, flexibilidade e oralidade.

2.1 Um processo célere

Sem dúvida, o ponto forte do instituto da arbitragem, e em particular da arbitragem tributária, é a celeridade do processo.

De acordo com o art. 21.º, n.º1 do RJAT a decisão arbitral tem de ser proferida e notificada às partes no prazo de 6 meses.

Este prazo pode ser prorrogado, em casos excepcionais, por sucessivos períodos de 2 meses, com o limite de 6 meses, ou seja, no máximo um processo arbitral pode durar 1 ano. Esta prorrogação tem de ser fundamentada e comunicada às partes.⁶⁰

Estamos perante solução legal sem precedente em matéria de impostos, e claramente perante a grande vantagem do recurso a este instituto, constituindo uma alteração profunda na resolução de litígios fiscais e uma vantagem tanto para o contribuinte como para a Administração Fiscal.

2.2 Um processo flexível

Quando nos referimos à flexibilidade do processo arbitral queremos referir-nos desde logo à autonomia concedida ao tribunal arbitral para conduzir o processo de acordo com as regras que achar melhor perante o caso concreto, com o objectivo de obter a melhor e mais célere decisão possível. Este princípio da autonomia vem expresso na al. c) do art. 16.º do RJAT. Daqui se depreende que estamos perante um processo sem formalidades especiais.

Também o facto de o pedido de constituição de tribunal arbitral ter de ser feito através de requerimento enviado por via electrónica ao presidente do CAAD é exemplo de tal simplicidade dispensando-se as burocracias exigidas nos tribunais estaduais⁶¹.

⁶⁰ n.º2 do art. 21.º do RJAT

⁶¹ n.º 2 do art. 10.º do RJAT

Da análise do requerimento on-line saudamos a sua fácil compreensão e em especial o facto de facultar um breve resumo do objecto do pedido. Pormenor de grande utilidade pois é importantíssimo no auxílio do CAAD para a nomeação dos árbitros. Pois conhecendo do objecto do pedido, mesmo que por um breve resumo, o CAAD terá mais ferramentas para a nomeação de árbitro especialmente competente na análise da/das matéria em causa.

Neste ponto realçamos também a solução legal que permite á Administração Tributária, depois de conhecer a pedido de constituição do tribunal arbitral, no prazo de 20 dias, revogar, ratificar, reformar ou converter o acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada⁶². Esta medida permite poupar tempo e meios no caso de a Administração Tributária se aperceber, sendo caso disso, do erro que cometeu. Contribuindo esta medida de flexibilidade para a celeridade da resolução dos litígios.

2.3 Um processo oral

A oralidade é mais uma característica muito importante deste instituto.

Ao contrário do processo judicial, o processo arbitral baseia-se na oralidade, sendo até um dos princípios processuais expressos no RJAT, no seu art. 16.º, al. d).

Depois de apresentado o pedido e causa de pedir e a resposta da Administração Tributária, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes onde são discutidas as questões de facto e de direito, e caso seja necessário, o tribunal arbitral comunicará às partes a data para as alegações orais⁶³.

Conclui-se assim, que salvo a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral e da resposta da Administração Tributária, todo o processo de formação da decisão é elaborado com cumprimento do princípio da oralidade e imediação, através da realização das reuniões necessárias, sendo apenas a primeira reunião a obrigatória⁶⁴, entre as partes e o árbitro ou árbitros.

⁶² n.º 1 e 2 do art. 13.º do RJAT

⁶³ Cf. Art. 18.º RJAT

⁶⁴ Cf. Art.18.º e 19.º do RJAT

3. O regime dos recursos e impugnações das decisões arbitrais

Na autorização legislativa concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril consagrou-se, em regra, a irrecorribilidade das sentenças arbitrais.

Com o RJAT prevê-se a possibilidade de recurso para o STA das decisões dos tribunais arbitrais sobre o mérito das pretensões deduzidas que ponham termo aos processos, mas, apenas quando estejam em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com acórdão do TCA ou STA.⁶⁵

Para além disto é prevista também a possibilidade de as decisões arbitrais serem anuladas pelo TCA com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronuncia indevida ou na omissão de pronuncia, e na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.⁶⁶

Daqui rapidamente se depreende e que é muito menor a possibilidade de discutir judicialmente o que estes tribunais decidem em comparação com as decisões dos tribunais tributários em processos de impugnação judicial.

Quanto às possibilidades de recurso para o TC, encontram-se previstas no art.25.º, n.º1 e são muito idênticas às existentes relativamente às decisões dos tribunais tributários.⁶⁷

Aspecto interessante é o facto de quanto às possibilidades de impugnação judicial da decisão arbitral, estas serem maiores do que as existentes em relação às decisões dos tribunais tributários. Pois para os tribunais tributários apenas é possível impugnar decisões em processos de valor superior à alçada dos tribunais tributários, e das decisões arbitrais não existe tal limitação. Qualquer decisão pode ser impugnada desde que com os fundamentos previstos.

Claro que deste regime de recursos e impugnações resultam algumas reservas.

Em primeiro porque são menores as possibilidades de controlar a legalidade e corrigir erros das decisões arbitrais.

⁶⁵ Cfr. Art.25.º, n.º 2

⁶⁶ Cfr. Art.27.º, n.º1 e art. 28.º, n.º1

⁶⁷ v. Art. 70.º, n.º1, al. a) e b) Lei 28/82

Há autores⁶⁸ que também se espantam com o facto de as possibilidades de recurso das decisões arbitrais em matéria tributaria serem menores que as previstas para a decisões arbitrais em matéria cível.⁶⁹ Acabando por não compreender as restrições aos recursos das decisões arbitrais tributárias, relembrando ainda, para piorar, o facto de na arbitragem tributaria os litígios serem sobre direitos indisponíveis, ao contrário da arbitragem cível.

Somos da opinião que estes receios não vingam, e que o regime de recursos configurado para a arbitragem tributaria foi uma opção mais equilibrada do que a prevista na autorização legislativa quando nos sugeria a irrecorribilidade.

Partilhando das palavras de Isabel Marques da Silva, mas aplicando-as noutro sentido, era impensável não se ter consagrado um regime de recursos das decisões arbitrais, “...para que esta nova justiça seja ainda “parte”, e não “à parte”, da justiça tributaria.”⁷⁰

Ainda assim, também nos surgem algumas dúvidas quando pensamos em certas situações concretas que deveriam ter sido previstas e não o foram, mas que a seu tempo, com o afinar da máquina cremos que iram ser dissipadas.

Estamos a referir-nos às questões processuais que, da análise de jurisprudência arbitral tributária já existente, são constantemente alegadas e que podem obstar a que o tribunal conheça do mérito da causa podendo dar lugar a absolvição da instância ou que importam a absolvição, total ou parcial do pedido.

Em especial vamos referir-nos à questão da competência do tribunal arbitral por ser a que nos coloca mais controvérsias, desde logo por causa do princípio da competência-competência. Princípio de acordo com o qual “...o tribunal tem competência para verificar a sua própria competência, seja qual for o critério de que ela

⁶⁸ Jorge Lopes de SOUSA, «Algumas preocupações sobre...», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, 2011, p. 222

⁶⁹ Cfr. Art.29.º, n.º1 Lei 31/86

⁷⁰ Cfr. Isabel Marques da SILVA, «Algumas notas sobre o recurso...», *Fiscalidade*, n.º41, 2010, p. 57

derive, ainda que para concluir pela sua incompetência, cabe, previamente, proceder à apreciação desta matéria”⁷¹.

Este princípio não causa qualquer reticência quando analisado da perspectiva dos tribunais estaduais porque da decisão destes cabe sempre recurso para os tribunais superiores.

Isto ganha algum relevo se pensarmos que quando um tribunal decide sobre si próprio, quanto a essa questão, ele torna-se um pouco “decisor/parte” nessa causa, e olhando para o regime de recursos previsto para os tribunais arbitrais tributários, da decisão de competência ou incompetência do tribunal por parte do tribunal arbitral não vemos hipóteses de tal decisão ser susceptível de recurso ou de impugnação caso uma das partes não concorde com a decisão do tribunal, decisão essa sobre si próprio.

Não nos alongaremos mais nas nossas considerações sobre esta questão, tendo cumprido o nosso objectivo de apenas alertar para possíveis problemas que futuramente podem vir a decorrer da consagração de um regime de recursos e impugnações como o configurado.

Capítulo IV – O Modelo de Arbitragem Acolhido

1. O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e a Arbitragem Tributária

Com a introdução da Arbitragem Tributária, um dos receios apontados é que as partes, através da arbitragem, consigam afastar imposições legais e que se faça “...letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva”⁷². E como sabemos, são estes princípios que legitimam o nosso sistema fiscal.

⁷¹ Cfr. Processo n.º 05/2011-T, CAAD, disponível em <http://www.caad.org.pt/content/show/id/35/s/3>, acedido em 29 de Maio de 2012

⁷² Manuel Fernando dos Santos SERRA, «Deontologia e Ética Arbitral Tributária», *Fiscalidade*, n.º41, 2010, p. 49

Também o facto de a arbitragem tributaria ser uma arbitragem necessariamente qualificada pela especificidade da matéria envolvida, dela se exige um elevado sentido de interesse publico que deverá começar com *a garantia de democraticidade no acesso à justiça arbitral*.

O acesso à arbitragem não pode, nunca, ser apenas viável a uma minoria privilegiada, que devido às suas capacidades económicas favoráveis, consegue beneficiar deste tipo de justiça.

Não menos importante é *garantir a neutralidade em relação às partes* em litígio. Ou seja, a legitimidade da arbitragem tributária depende também da independência do tribunal arbitral, principalmente, em relação ao Estado.

Contrariamente, como demonstrado pelo CAAD no âmbito do Direito Administrativo, a arbitragem tributaria pode e deve ser para todos, “...uma justiça verdadeiramente democratizada, de que nenhum contribuinte se veja afastado por insuficiência de recursos.”⁷³

Por isto se justifica a entrega da arbitragem tributária ao CAAD, um centro de arbitragem institucionalizado, com um procedimento próprio previamente regulamentado, insusceptível de manipulação pelas partes, e que actua sob supervisão do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Esta supervisão é efectuada através do Conselho Deontológico do CAAD, cujo presidente é um juiz jubilado nomeado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Esta parceria é indispensável à tutela da confiança dos contribuintes na imparcialidade, transparência e idoneidade da arbitragem tributária.

É ao CAAD que cabe nomear os árbitros, garantir a sua independência, imparcialidade, isenção e objectividade, com o cumprimento das normas e princípios previstos no seu Código Deontológico.

⁷³ Cfr. Manuel Fernando dos Santos SERRA, «Deontologia...», Fiscalidade, n.º41, 2010, p. 50

1.1 O Conselho Deontológico do CAAD

Somos da opinião que é o Conselho Deontológico do CAAD que tem a grande responsabilidade de tornar a arbitragem tributária num grande sucesso, ou num grande fracasso.

A actuação deste órgão tem como principal “vítima” o árbitro.

É o papel do árbitro que assume principal relevo na arbitragem, mais ainda na arbitragem tributária dado os interesses em jogo, daí a importância da existência de *“...um órgão supra-partes responsável pela tutela da idoneidade, competência, neutralidade, independência e isenção destes juízes-árbitros.”*⁷⁴

É ao Conselho Deontológico do CAAD que cabe responder pela salvaguarda das condições de transparência e neutralidade. Para tal foram-lhe atribuídos poderes e funções com vista a combater as suspeições acima descritas.

Nomeadamente, é ao Conselho Deontológico que cabe pronunciar-se sobre a lista de árbitros do Centro, nomear os árbitros da lista quando as partes não o fazem e ainda, desenvolver e assegurar a aplicação do Código Deontológico.

Este Código Deontológico estabelece expressamente os parâmetros de conduta dos árbitros administrativos e fiscais.

Da análise deste Código deparamo-nos com um apertado regime de impedimentos e com um grande leque de deveres a cumprir pelos árbitros.

Deveres estes que aparentam ser óbvios e simples mas que na prática, cumulados com as específicas exigências que são feitas aos árbitros fiscais, não serão de concretização fácil.

Logo da leitura do artigo 1.º e 2.º do Código Deontológico deparamo-nos com todos os deveres e exigências que incumbe aos árbitros cumprir no exercício das suas funções, nomeadamente:

- a) Independência;
- b) Imparcialidade;

⁷⁴ Cfr. Manuel Fernando dos Santos SERRA «Deontologia...», Fiscalidade, n.º40, 2010, p. 51

- c) Isenção;
- d) Objectividade.
- e) Comprovada capacidade técnica;
- f) Idoneidade moral;
- g) Sentido de interesse público;
- h) Competência para o exercício das funções

Todos estes requisitos têm de ser observados no decorrer do processo tanto quanto às partes como quanto ao conflito de interesses em causa.

Salientamos dois deveres especiais, que também o Código os salienta autonomizando-os em artigos independentes, nomeadamente o dever de confidencialidade⁷⁵ e o dever de diligência⁷⁶.

Aos árbitros não é admitido o uso da qualquer informação obtida no decorrer do processo com o objectivo de retirar algum partido para si próprio ou para terceiro. Também ao árbitro é exigido a condução da arbitragem da forma mais rápida, eficaz e económica possível com respeito, sempre, das garantias processuais das partes.

Muito importante também é a proibição do árbitro comunicar com as partes ou seus mandatários em privado.⁷⁷ Salvo, sobre questões administrativas quando tenha razões para acreditar que dessa comunicação não resultará nenhuma vantagem processual ou tática para qualquer das partes, e mesmo assim, caso o faça, deve, de imediato, informar as outras partes que essa comunicação ocorreu podendo estas pronunciarem-se sobre ela antes da tomada de uma decisão final.

Da leitura deste Código e desta breve análise/enumeração dos principais deveres e requisitos a cumprir pelos árbitros, destacam-se as preocupações com a independência e isenção dos árbitros. E são estas preocupações que criaram um regime apertado de impedimentos e obrigações.

É que além dos impedimentos previstos no Código Deontológico (art.5.º a 9.º do Código Deontológico), acrescem os elencados no CPA e no CPC.

⁷⁵ Artigo 13.º do Código Deontológico

⁷⁶ Artigo 12.º do Código Deontológico

⁷⁷ Artigo 11.º do Código Deontológico

Devido à responsabilidade que incumbe ao Conselho Deontológico e a plena consciência da importância da sua actuação, este Código é reflexo do esforço para que a ética arbitral se torne numa realidade inscrita não no Código, mas nas práticas rotineiras dos árbitros.

Através da criação do Conselho Deontológico e da codificação dos deveres e obrigações dos árbitros o CAAD está assim a colocar na mão dos utentes do CAAD instrumentos de controlo do desempenho dos árbitros, tendo o Conselho como garante, para além de estabelecer expectativas razoáveis aos utentes quanto ao que podem esperar do CAAD e das suas práticas, e promovendo assim um ambiente de confiança no que toca ao recurso à arbitragem tributária.

Também sobre os árbitros esta codificação surte efeito, para além do sentido de responsabilidade no cumprimento de tais deveres, desperta neles uma maior consciência do seu importante papel na arbitragem, fornece-lhes um guia de acção seguro em caso de ocorrerem situações problemáticas de confronto entre deveres deontológicos.

Conclusão

Como já fomos tirando algumas conclusões ao longo da nossa explanação não nos vamos alongar muito mais nas nossas conclusões finais.

Apenas dizer que a via arbitral para dirimir certos conflitos que oponham o contribuinte á Administração Fiscal pode, de facto, vir a constituir uma importantíssima alternativa dada aos contribuintes quando considerem violados os seus direitos pela Administração Tributária.

Mas não cremos, para já, que vá ser a solução para todos os nossos problemas. Pois estes começam desde logo nos serviços administrativos da Administração Tributária, mas isso era assunto para outras tantas páginas...

Ainda assim, sem dúvida será um contributo muito importante para uma melhor justiça fiscal.

Tendo a celeridade na resolução de conflitos como a principal característica e vantagem este novo meio, aliado á possibilidade de se ter como árbitros profissionais de competência técnica especializada faz-nos acreditar no futuro sucesso deste instituto.

Aproveitamos aqui para nos referir-mos á jurisprudência arbitral já existente e dizer que os receios que se tinham sobre as sentenças arbitrais, nomeadamente o receio de falta de rigor, de falta de fundamentação, perigo de não serem tomadas de acordo com o direito estrito, falta de publicidade...etc, ou seja, o receio de que as sentenças arbitrais não fossem fiáveis, até agora, cai por terra.

Ao aceder ao website do CAAD temos facilmente acesso a uma jurisprudência arbitral tributária sólida, em termos de clareza, fundamentação e publicidade.

Somos da opinião que a arbitragem ainda tem de conquistar a confiança do sujeitos passivos, mas que estão facultadas todas as ferramentas para essa conquista se concretizar. Apenas com tempo e dedicação se consegue atingir os objectivos pretendidos com a introdução da arbitragem tributária e para já estamos optimistas, cremos que as poucas duvidais que nos surgem ao abordar esta matéria iram ser esclarecidas a seu tempo.

Cremos que este é o sítio indicado para dizer que acreditamos no sucesso deste instituto e foi um prazer conhecê-lo.

Bibliografia e Webgrafia

.ALMEIDA, Mário Aroso de, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 2005;

.ALMEIDA, Samuel Fernandes de, “Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária”, in *Estudos em Homenagem ao professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol. V, Coimbra Editora, 2011;

- “A arbitragem no direito administrativo português”, in *La contratación pública en el horizonte de la integración europea*, 2004;

.CAMPOS, Diogo Leite de, *A Arbitragem Tributária “A centralidade da Pessoa”*, Coimbra, Almedina, 2010

- “A arbitragem voluntária. Jurisdição típica do Estado-dos-Direitos e dos cidadãos”, in *A Evolução do Direito no Século XXI, Estudos em Homenagem do Professor Doutor Arnold Wald*, Coimbra, Almedina, 2007

- “A arbitragem em direito tributário”, in *Separata de Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Ribeiro, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Coimbra Editora, 2006;

.CATARINO, João Ricardo, “A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal”, in *Revista da Ordem do Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 117, AnoX, 2009;

.ESQUIVEL, José Luís, “A Arbitragem Institucionalizada e os Conflitos de Direito Administrativo”, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, org. Nuno de Villalobos e Mónica Brito Vieira, Coimbra Editora, 2010;

.FALCÃO, José Alberto Poças, “Arbitragem tributária”, in *Revista Portuguesa de Contabilidade*, n.º 002, vol. I, 2011;

.FERREIRA, Eduardo Paz, “A possibilidade da arbitragem tributária”, in *A Arbitragem em Direito Tributário, I Conferência AIBAT-IDEFF*, Almedina, 2010;

.NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra Editora, 1998

- “Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária”, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3967, Ano 140º, Coimbra Editora, 2011;

.OLIVEIRA, Ana Perestrelo, “ Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal: notas sobre a introdução da arbitragem em matéria de impostos”, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, org. Nuno de Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, Coimbra Editora, 2010;

.PROVEDORIA DE JUSTIÇA, “Alterações ao regime jurídico da arbitragem em matéria tributária” por Mariana Vargas (a assessora), Lisboa, 2011: disponível através de link disponibilizado em artigo da Newsletter do CAAD de Janeiro de 2012 da autoria de Alfredo José de Sousa intitulado “Alterações ao regime jurídico da arbitragem em matéria tributária” em <http://www.caad.org.pt/content/content/id/124/s/3> acedido a 30 de Maio de 2012;

.RODRIGUES, Anselmo, “A possibilidade da arbitragem tributária”, in *A Arbitragem em Direito Tributário, I Conferência AIBAT-IDEFF*, Almedina, 2010;

.SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “ A arbitragem administrativa em Portugal: evolução recente e perspectivas”, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, org. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, Coimbra Editora, 2010;

- “Deontologia e ética arbitral tributária”, in *Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 41, 2010;

.SILVA, Isabel Marques da, “Algumas notas sobre o recurso da decisão arbitral em matéria tributária”, in *Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 41, 2010;

.SOUSA; Jorge Lopes de, “Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária”, in *Estudos em Homenagem ao professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol. V, Coimbra Editora, 2011;

.SOUSA, José Manuel Lopes de, “Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária”, in *Newsletter do CAAD*, Outubro de 2011, disponível em <http://www.cadd.org.pt/content/show/id/34/s/3>, acedido em 19 de Abril de 2012;

.VASQUEZ, Sérgio, “ Os primeiros passos da arbitragem tributária”, in *Newsletter do CAAD*, Outubro de 2011, disponível em <http://www.cadd.org.pt/content/show/id/34/s/3>, acedido em 19 de Abril de 2012;