

A Arbitragem Fiscal: Defeitos e Virtudes

Liber Amicorum Alberto Xavier

JOSÉ MIGUEL JÚDICE

Advogado, docente universitário e especialista em Direito Fiscal, coordenador da área de Arbitragem e árbitro internacional, sócio fundador de PLMJ, coordenador da sua área de arbitragem, membro da Corte Internacional de Arbitragem da CCI (Paris) e da lista de árbitros e conciliadores do ICSID (Banco Mundial, Washington)

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

Advogado e docente universitário, membro da lista de árbitros fiscais do CAAD, mestre e advogado especialista em Direito Fiscal.

1. A genética da arbitragem fiscal

Por razões da nossa vida profissional encontramos regularmente com especialistas internacionais em direito da arbitragem ou em fiscalidade. A conversa chega por vezes à informação de que em Portugal temos um regime que permite o recurso à arbitragem em matérias de direito fiscal. É então gratificante ouvir palavras de elogio ao nosso pioneirismo. De facto, foi aqui criada uma forma alternativa de resolução de litígios que a generalidade dos Estados soberanos não permite que saiam do âmbito judicial e dos seus tribunais, nalguns casos até tribunais cuja independência em relação ao Poder Executivo deixa muito a desejar. E, na verdade, a arbitragem tributária, tal como está desenhada no Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, não é só e apenas um instrumento alternativo de resolução de conflitos em matéria fiscal, ela apresenta-se também como um meio cumulativo, porquanto, nos termos ínsitos no normativo do nº 2 do artigo 3º, é possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos (possibilidade esta de cumulação que será analisada adiante, quando se abordar os efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral).

Passado o primeiro momento, de surpresa e, até, de espanto, alguns dos nossos amigos mais cépticos, argutos, ou experientes, suscitam a pergunta inevi-

tável: que se passou para que o Estado Português – uma entidade solidamente ancorada na tradição romano-germânica, seguidor da lógica do sistema napoleónico, num país onde a arbitragem como forma de resolução de litígios está, ainda, a dar os primeiros passos – tenha decidido assumir o pioneirismo (alguns dirão o risco) de entregar a uma sistema de base voluntária a solução de diferendos em que o Estado é, necessariamente, parte e em que muitos consideram residir um dos núcleos essenciais do poder político e soberano, afinal, a cobrança de impostos?

Uma primeira hipótese é facilmente descartável: o legislador não foi tomado por um ímpeto e por um desejo de revelar ao Mundo que Portugal, apesar dos seus conhecidos problemas, volta a querer dar “novos mundos ao Mundo”, neste caso a criação de um verdadeiro sistema de arbitragem, como é reconhecido internacionalmente este instituto, para os litígios fiscais.

Uma segunda possibilidade deve também ser afastada: o Estado português não foi tomado por uma crença tão forte nas virtudes da arbitragem que, resistindo a todas as cassetas, se deixou invadir por uma pulsão arbitral generalizada, como se de um eczema ideológico se tratasse. Achamos, realmente, que é de afastar também este tipo de explicação como constituindo a *ratio decidendi*, a motivação central da opção que foi tomada. Em todo o caso e por razões de justiça, sempre se dirá que a alma portuguesa tem impressa no seu DNA um gosto de inovação, da aventura, do risco, da revisão dos problemas a outra luz, abrindo, por vezes, soluções que se não antecipavam e, pelo caminho, beneficiando, muitas vezes, da sua ousadia. E também é justo reconhecer que a arbitragem no direito público em Portugal constitui um regime bastante avançado, pelo menos no plano das jurisdições de inspiração de *civil law*¹ e que outros países bem mais avançados no direito arbitral do que nós, como o Brasil, estão a olhar e a estudar com atenção.

Nada disso chega para justificar a opção que é, manifestamente, bem mais racional e centrada numa visão, aliás inteligente, do interesse público e, nele, do interesse prosseguido pela Administração tributária. Que assim é irá perceber-se melhor quando, mais adiante, se suscitar a questão das fragilidades e incoerências, ou desrespeito pelas boas práticas do sistema jurídico-arbitral de que padece a arbitragem fiscal em Portugal.

A explicação, porém, torna-se desde logo evidente se reunirmos alguns dados estatísticos, disponibilizados pela comunicação social. O avolumar de processos estagnados nos Tribunais é um problema com o qual, quer a Administração tributária, quer a própria Justiça se têm confrontado. Em 2008 havia

¹ *Vd.* José Miguel Júdice – “Arbitragem e Interesse Público”, (conferência realizada em Brasília, no Congresso do CBAr, em www.josemigueljudice-arbitration.com).

mais de 39.000 processos por resolver nos tribunais tributários, segundo dados do Conselho Superior dos tribunais administrativos e fiscais e o valor dos processos parados em tribunal rondará hoje os 13 mil milhões de euros; em 2008 entraram 14.096 processos nos tribunais tributários, mais 13,7% do que em relação a 2007; já o número de processos concluídos aumentou em 17,2% para os 13.229 no mesmo ano. Por outro lado, em 2008, os tribunais tributários foram reforçados com mais vinte e oito juízes, mas, ainda assim, este número afigurou-se insuficiente para o número de processos existente². Entretanto, no ano de 2009, o número de processos que deram entrada nos tribunais administrativos e fiscais, cresceu de 41.584 para 43.805, um aumento bastante superior ao que se registara de 2007 para 2008 (41.026 para 41.584 processos pendentes)³.

O problema traduzido neste avolumar de processos que, na sua maioria, opõem a Direcção-Geral dos Impostos a empresas, é de tal modo grave que a sua resolução urgente, até ao final de 2012, foi um dos objectivos acordados com a “troika”. Estima-se mesmo que os processos actualmente pendentes, que, no total, valem 5,3 mil milhões de euros, representem 3,1% do PIB⁴.

O aumento do número de acções judiciais deve-se ainda muito à inexistência de reais alternativas à judicialização dos conflitos tributários, alternativas que têm, naturalmente, de começar na própria Administração tributária, onde o contribuinte que reclama (graciosamente) deve ver a sua questão decidida de forma isenta e ponderada, mas que têm de ir para além desta e promover mecanismos alternativos de resolução de litígios logo nessa fase graciosa, como a mediação e conciliação. Só assim se poderá evitar o recurso, de massa, aos tribunais.

Os conflitos de valor superior a um milhão de euros correspondem, parece, a mais de 60% da litigância nos tribunais administrativos e fiscais, no que à matéria tributária diz respeito. Por outro lado, as decisões judiciais são muito morosas, pelo que os contribuintes vêem-se forçados a esperar longos anos para resolverem as suas querelas. Segundo Nuno Sampayo Ribeiro⁵, a prestação de garantia bancária tem um custo muitas vezes incomportável, em especial para as

² Cfr. *Diário Económico*, 10 de Março de 2010.

³ Cfr. *Jornal de Negócios*, 24 de Outubro de 2010.

⁴ Cfr. *Jornal de Negócios*, 21 de Novembro de 2011, referindo-se a notícia, do mesmo dia, divulgada pela TSF; segundo a mesma, a pressão da “Troika” levou a que, em cinco meses os tribunais tenham resolvido 458 processos dos 1344 que estavam pendentes em Maio, sendo que a maioria dos processos que continuam por resolver está em Lisboa (346) e no Porto (261). O ritmo acelerado de resolução destes processos estará a levar, no entanto, cada vez mais recursos para os tribunais superiores.

⁵ “*Propostas Fiscais para um Enquadramento Fiscal Favorável à Internacionalização de Empresas Portuguesas*”, estudo encomendado pelo Fórum para a Competitividade, com o patrocínio da Associação Portuguesa de Bancos e apresentado no Seminário “Internacionalizar Portugal: um modelo de futuro”, organizado pelo Fórum para a Competitividade em 25 de Junho de 2009 (<http://www.forumcompetitividade.pt>).

micro-empresas e PME, também porque lhes impõem a diminuição do acesso ao crédito para o financiamento dos seus negócios. E têm custos relativos a juros que, caso possam ser reduzidos em termos de tempo, facilitarão a saúde financeira dos contribuintes individuais ou empresas⁶. Estima-se que muitos dos processos fiscais intentados pelos contribuintes contra o Estado por liquidações adicionais, resultando de inspecções mal feitas e outros erros possam ser ganhos pelos contribuintes, que durante um período médio de 5 a 15 anos se vêem privados de um conjunto muito vasto de direitos. Estas situações levam inclusivamente à destruição de milhares de empresas e da vida de dezenas de milhares de contribuintes⁷. Ou seja, o Estado Português sabia e sabe que o seu sistema judicial fiscal entrou em entropia e deixou de ser capaz de responder, de forma adequada, à obrigação constitucional de celeridade que sobre si impende⁸.

Para o Estado português esta situação é catastrófica. Por muito que torne a máquina fiscal mais eficaz, por muito que invista nas novas tecnologias (vg. informáticas) que permitem detectar com rapidez as situações de fraude, evasão e “esquecimento” fiscais, por muito que se arme com outros instrumentos, legais e regulamentares, mesmo dos mais violentos, para a captação dos recursos financeiros dos alegados “prevaricadores”, a realidade é que, ao contrário do que vai mudando na Administração tributária, os tribunais tributários, de primeira instância em particular, estão entupidos e demoram anos a decidir. Acresce que a consciência de que assim é funciona como uma pulsão irresistível para que cada vez mais contribuintes recusem a legalidade e/ou a razoabilidade da factura fiscal e recorram (ou obriguem o Estado a recorrer) aos tribunais tributários. Deste modo se alimenta uma espécie de *self-fulfilling prophecy*: quanto mais processos são abertos nos tribunais tributários, mais provável se torna que seja racional continuar a recusar aceitar as decisões da Administração fiscal, pois cada dia que passa o tempo de decisão dos tribunais vai ser mais longo, por muito que os juízes tributários se esforcem (como esforçam) para cumprir a sua missão. Valha a verdade que, vezes de mais, as decisões da Administração tributária merecem censura, pois abusam de interpretações que lhe são favoráveis, desviando-se, assim, do sentido da lei, ou, pelo menos, desconsideram factos relevantes e o próprio exercício do direito de audição prévia, que diga-se, ainda de passagem, poderia evitar muitos dos futuros litígios judiciais. Mas, no

afp.pt/UPLOADS/EVENTOS%20E%20INICIATIVAS/CONFERENCIAS/CALENDARIO/nsr.pressrelease-vf.pdf).

⁶ Diogo Feio – “Arbitragem Fiscal em Portugal: o Início de um Caminho” (inédito)

⁷ Tiago Guerreiro, “Arbitragem e Justiça Fiscal”, in *Económico*, 9 de Outubro de 2007.

⁸ A Constituição da República Portuguesa exige, no seu artigo 20º, nº 4, que os litígios tenham uma decisão “num prazo razoável”.

fim da linha está a trágica paralisia absoluta do sistema e a redução crescente da cobrança fiscal, num momento em que a receita fiscal está e estará no cerne da política orçamental, para o cumprimento dos objectivos de défice a que o Governo português se comprometeu.

A isto acresce que a experiência da Administração tributária não é particularmente feliz com os tribunais administrativos e fiscais. Há razões muito diversas para o explicar, a maior das quais – se não valorizarmos, como deve ser, a independência da magistratura judicial – sem dúvida que decorre, ainda, das deficiências e, muitas vezes, de excesso de zelo da Administração, mormente em sede da cobrança coerciva ou informatizada e, provavelmente, da menor qualidade e experiência de quem defende o Estado quando comparado com o que se passa com os defensores dos contribuintes. A advocacia fiscal em Portugal evoluiu muito com a sub-especialização dos profissionais liberais, tornada viável pela organização em sociedades de advogados. Mas, por isso, o Estado não morre de amores pela “sua” justiça fiscal e sabe, também, que a inexistência de uma (verdadeira) especialização dos juizes, confrontada com a cada vez maior complexidade das questões que são levadas aos tribunais tributários, muitas delas exigindo formação em direito internacional, economia, finanças, contabilidade, ou auditoria, e mesmo conhecimentos sobre a indústria em que a questão fiscal se suscita, tem como resultado um aumento da probabilidade de que a decisão judicial não capte o cerne do problema, ou resolva em termos meramente formais a questão, de forma improvável quanto ao conteúdo mas provável quanto à recorrência.

Este risco de insuficiente densidade técnica do magistrado judicial concreto é, sem dúvida, um problema que também preocupa as empresas privadas e os seus advogados, confrontados que estão com a necessidade de usar os tribunais tributários para se defenderem e para patrocinarem os seus clientes. Por isso, o regime da arbitragem fiscal foi saudado de forma positiva pelas associações patronais, por “grandes clientes” da justiça fiscal e pelos técnicos, designadamente advogados que com eles colaboram e os representam. Mas, como a generalidade dos casos muito relevantes e de elevado valor vêm de empresas com excelente apoio profissional, que não litigam por litigar, é real a probabilidade de que o Estado seja, nestes casos mais complexos, a “parte mais fraca”. Alguém menos preparado, pelo menos em teoria, tenderá a valorizar o argumentário de quem vem apoiado por muito qualificados juristas, em detrimento do que – com razão ou sem ela – o Estado julga atingível.

Ora, é neste “desequilíbrio” entre as Partes na relação juridico-fiscal e na convicção do Estado de que a situação das cobranças só pode piorar que reside, em nossa opinião, o racional da decisão política de abrir à arbitragem a resolução de temas fiscais. Em boa verdade, dever-se-á dizer que ao nível internacional já é

aceite pelo Estado português o recurso à arbitragem em matérias fiscais pelo que a inovação é mais restrita, mas ainda assim muito relevante. Com efeito, nos anos noventa foi aprovada pelos Estados membros da União Europeia a Convenção Europeia de Arbitragem (Convenção 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, JO L 225, de 20 de Agosto de 1990), através da qual foi acordado recorrer à arbitragem para resolução de litígios em matéria de preços de transferência e o artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE foi também introduzido para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património. O próprio *sítio* do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pelo seu lado, indica as “vantagens” do recurso à arbitragem fiscal em termos que reforçam a lógica utilitária que subjaz ao regime⁹; e um artigo do Conselheiro Lopes de Sousa, aí publicado,, demonstra-o também sem eufemismos: “Esta implementação é especialmente urgente pelo facto de os tribunais tributários não disporem, desde há muito tempo, de um número de juizes 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.(...) Assim, independentemente da posição teórica que se defenda sobre a conveniência ou não da arbitragem como meio de resolução de litígios em matéria tributária, os factos de se estar perante uma obrigação internacional do Estado Português e de se vir eternizando uma situação em que não tem sido dado cumprimento aceitável àquela obrigação de proporcionar aos cidadãos meios eficazes de resolução de litígios em matéria tributária recomenda que se centrem as atenções na questão subsequente à admissibilidade da arbitragem, que é a da forma como deve ser implementada”¹⁰.

No entanto, não foi fácil ao Estado Português – como, aliás, se compreende – introduzir este inovador regime. É sabido, por um lado, que os juristas são

⁹ “A utilização do CAAD tem várias vantagens:1ª vantagem: Resolver litígios de modo mais simples. Mais simples porque a tramitação é simplificada, expurgada de formalidades especiais, e o processo desmaterializado e electrónico; 2ª vantagem: Resolver litígios de forma mais rápida. Mais rápido porque em regra a decisão final é proferida no prazo máximo de 6 meses (com possibilidade de uma prorrogação que não poderá exceder os 6 meses, quando existam motivos que fundamentem o alargamento do prazo); 3ª vantagem: Resolver litígios de forma mais especializada. Mais especializada porque a decisões são proferidas por árbitros com comprovada experiência profissional na área do direito tributário” (in www.caad.org.pt). A estas vantagens acrescem o incentivo aos contribuintes para regularizarem a sua situação contributiva não só de forma célere como também confidencial, sobretudo porque a arbitragem é, por regra, realizada à porta fechada, ao contrário das audiências em Tribunal e, bem assim, o facto de se admitir que existe uma maior flexibilidade conferida pela possibilidade de selecção dos árbitros.

¹⁰ *Vd.* “Arbitragem Newsletter Fiscal”, in www.caad.org.pt

ontologicamente conservadores. Habitados a viver de e para a interpretação de textos jurídicos que se formaram no passado, a sua natureza tende a estruturar-se pela retrovisão e não pela previsão. Toda e qualquer mudança assusta e preocupa. E as péssimas experiências das reformas apressadas, mal estruturadas e sem lastro intelectual e científico¹¹ concedem a este raciocínio alguma solidez argumentativa. Mas, para além disso, houve a natural reacção de alguns, ideologicamente motivados ou não, que vêm, ou querem ver, no sistema da arbitragem fiscal também uma forma de proteger os ricos e os poderosos, os que – ontologicamente – se acha que não pagam impostos, ao contrário dos que se não conseguem defender. E, finalmente, alguns outros – por oposição, já raros nos nossos tempos, ao instituto da arbitragem, ou por divergência com a possibilidade de o usar em matérias fiscais – tentaram também boicotar o diploma legal, chegando a sustentar que só os magistrados judiciais deveriam poder ser nomeados árbitros.

Mas o “argumento” definitivo a favor da arbitragem fiscal, como é habitual, veio de fora: o Governo português assumiu perante a “troika” a obrigação de «implementar a nova lei de arbitragem fiscal» até ao terceiro trimestre de 2011¹².

Este complexo e difícil processo genético não podia deixar de ter as suas consequências. Como se verá adiante, muitas das potencialidades do novo sistema vão perder-se pela forma como se tentaram colocar as cautelas, as barreiras e os aditamentos e revisões sobrepostas e como foi organizado o sistema no seu todo.

2. A constituição dos tribunais fiscais arbitrais

Apenas são competentes para proferir a decisão fiscal arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), entidade que entrou em funcionamento, a 28 de Janeiro de 2009, com a missão de resolver litígios, quer através da mediação, quer através da arbitragem. Encontram-se já vinculados à jurisdição do CAAD, por Portaria, o Ministério da Justiça e o Ministério da Cultura e, agora, alguns órgãos da Administração tributária que passaram a ficar também vinculados através da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março (a chamada “Portaria de Vinculação”), designadamente a Direcção -Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção -Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)¹³. A razão de ser da submissão dos tribunais fiscais arbitrais à organização do CAAD, prende-se com o facto de ser o único centro de

¹¹ Ou o excesso de qualidade científica que muitas vezes conduz a reformas idealizadas para um País desejado ou copiado e não para o País existente.

¹² *Vd.* ponto 3.35 iii. do “Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica”, in http://www.portugal.gov.pt/pt/GC19/Documentos/PCM/MoU_PT_20110517.pdf.

¹³ *Cfr.* artigo 1º da Portaria.

arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o qual, por sua vez, é a entidade competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

O pedido de constituição do tribunal fiscal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao Presidente do CAAD,, no prazo de 90 dias¹⁴ – mantendo-se, assim, a regra aplicável à impugnação judicial, quanto a actos susceptíveis de impugnação autónoma – e também da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de pagamento ou decisão do recurso hierárquico, ou no prazo de 30 dias, nos restantes casos¹⁵.

Do pedido deverão constar a identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido, a identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral, a identificação do pedido de pronúncia arbitral¹⁶ e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral, os elementos de prova dos factos indicados e indicação dos meios de prova a produzir, a indicação do valor da utilidade económica do pedido de pronúncia arbitral, o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro e, bem assim, a intenção de designar árbitro, quando seja esta a opção do contribuinte¹⁷.

Refira-se ainda que a apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da instauração do processo arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa¹⁸.

¹⁴ Contado a partir dos factos previstos nos nº 1 e 2 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁵ Cfr. alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro.

¹⁶ Constituinte fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁷ Cfr. nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

¹⁸ Cfr. nº 4 do artigo 13º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

O presidente do CAAD deve, no prazo de dois dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, dar conhecimento do mesmo, por via electrónica, à Administração Tributária¹⁹.

Quanto aos efeitos suspensivos do pedido de constituição do tribunal arbitral, a formulação da lei não é feliz, gerando dificuldades. Com efeito, os efeitos suspensivos do pedido de constituição do tribunal arbitral surgem repartidos por dois preceitos legais – os artigos 13º, nº 5 e 14º do citado Decreto-Lei – quando só este último (o artigo 14º) se refere, especificamente, na epígrafe, a esses efeitos, mas se circunscreve aos casos dos actos pressupostos e prévios à liquidação e aos projectos de decisão (alíneas b) e c) do artigo 2º), sendo no primeiro – nº 5 do artigo 13º – que encontramos a regra da equiparação dos efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral aos efeitos da apresentação da impugnação judicial, no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão dos prazos de caducidade (do direito à liquidação) e de prescrição da prestação tributária. De todo o modo, o legislador parece não ter ficado indiferente a tais dificuldades geradas pela interpretação do regime jurídico da arbitragem tributária. Com efeito, a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012 vem prever a revogação do referido artigo 14º do Decreto-Lei nº 10/2011²⁰, quiçá face a dispensabilidade do mesmo (nomeadamente, perante a revogação da alínea c) e das alterações à alínea b), ambas do nº 1 do artigo 2º do referido diploma legal, também operada pela Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012²¹). Mantém-se, todavia, as dúvidas sobre os efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral quanto à suspensão do processo penal tributário, bem como dos efeitos da decisão arbitral no mesmo processo²².

De notar ainda, quanto aos efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral, que parece impedido o contribuinte de contestar um mesmo acto de liquidação concreto, quer em instância judicial, quer em instância arbitral. Com efeito, o Decreto-Lei nº 10/2011 apenas obsta a que tal aconteça no que respeita aos *mesmos fundamentos*²³. Ora, há que notar que as matérias fiscais que dão lugar a conflitos são, na maioria dos casos, de elevadíssima complexidade, pelo que, provavelmente, verificar-se-á uma enorme dificuldade em identificar a fronteira dos “fundamentos diferentes”. Parece assim que a opção pela alternatividade teria sido mais feliz, não se admitindo esta hipótese de poder litigar nos tribunais tributários e, simultaneamente, formular pedido de pronúncia arbitral.

¹⁹ Cfr. nº 3 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

²⁰ Cfr. artigo 152º.

²¹ Cfr. artigos 151º e 152º.

²² Cfr., respectivamente, artigos 47º e 48º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

²³ Cfr. nº 4 do artigo 13 do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro

Por outro lado, na falta de limitação, tais fundamentos serão quer de facto quer de direito, pelo que nada parece impedir, por exemplo, a hipótese de impugnação adicional com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável e de pedido de constituição de tribunal arbitral para declaração da ilegalidade da decisão subjacente de recurso a métodos indirectos para a determinação da matéria colectável, os quais poderão implicar decisões judiciais e arbitrais e depois recursos e decisões finais consequentes, proferidas em momentos distintos, e em que a primeira determinará impossibilidade superveniente da lide “daquela que fique pendente de decisão”. Acresce que, caso os factos e os fundamentos do pedido da impugnação judicial e do pedido de apreciação arbitral sejam os mesmos, terá de ser, muito provavelmente, a Administração tributária a suscitar a questão da “litispendência”, por não existirem mecanismos institucionalizados de comunicação entre Tribunais arbitrais e judiciais, havendo também que prevenir a hipótese, no caso do pedido de apreciação arbitral ser prévio ao da impugnação judicial, de essa apreciação poder ser feita ainda em sede de tribunal arbitral.

Esta possibilidade de contestação “dupla”, por parte do sujeito passivo, em instância judicial e arbitral, pode comprometer a almejada celeridade na prolação de decisões definitivas sobre os litígios tributários. Com efeito, pode suceder que o sujeito passivo opte pela via administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) e, depois, judicial (impugnação), com fundamentos e factos diversos dos utilizados no pedido de constituição de tribunal arbitral, em relação ao mesmo acto de liquidação adicional, e ainda, interpor recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo ou para o Supremo Tribunal Administrativo, consoante o caso, da decisão de impugnação judicial proferida, e, simultaneamente, da decisão arbitral, interpor, quer recurso para o Tribunal Constitucional, quer para o Supremo Tribunal Administrativo quer para o Tribunal Central Administrativo., quer, ainda, reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

3. A composição dos tribunais fiscais arbitrais

De acordo com o regime legal²⁴, a composição do tribunal fiscal arbitral depende, em primeiro lugar, da designação ou não, por parte do contribuinte, de um árbitro – critério que também influenciará o regime das custas que nos ocupará adiante. Assim, no caso de o contribuinte designar um árbitro, o tribunal fiscal arbitral funcionará em colectivo (três árbitros), cabendo a cada uma das partes a nomeação de um árbitro e aos árbitros nomeados a nomeação de um terceiro árbitro, que será o árbitro-presidente.

²⁴ Cfr. artigo 5º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

Nos casos em que o contribuinte não decida nomear um árbitro e a causa seja de valor inferior a duas vezes a alçada do Tribunal Central Administrativo (€ 60.000), o tribunal funcionará com um árbitro singular, cabendo a designação ao Conselho Deontológico do CAAD.

Por fim, quando o contribuinte não nomeie árbitro e o valor da causa exceda a alçada do Tribunal Central Administrativo (€ 60.000), o Tribunal funcionará com um colectivo de três árbitros, cabendo a designação de todos eles ao Conselho Deontológico do CAAD.

4. A competência dos tribunais fiscais arbitrais

O tribunal fiscal arbitral pode pronunciar-se sobre diversos tipos de pretensões, incluindo a declaração de ilegalidade da liquidação de tributos, da autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, assim como a apreciação da ilegalidade dos actos de determinação da matéria tributável, dos actos de determinação da matéria colectável e dos actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida²⁵. No entanto, é importante referir que, com a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012, esta amplitude da apreciação dos tribunais fiscais arbitrais será restringida à apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e à 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, porquanto, como se deixou referido, com esta Proposta de Lei, a alínea b) do nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011 sofre alterações e a alínea c) do nº 1 da mesma norma legal é revogada²⁶.

Nos casos em que o pedido tenha por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários, o dirigente máximo do serviço da Administração tributária pode, no prazo de oito dias a contar do conhecimento do requerimento, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo²⁷, caso em que procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto

²⁵ Cfr. artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

²⁶ Cfr. artigos 151º e 152º da Proposta de Lei para a aprovação do Orçamento de Estado para o ano de 2012.

²⁷ Cfr. nº 1 do artigo 13º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse²⁸. Findo o prazo para a revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário, a Administração Tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos²⁹.

É admitida, por outro lado, a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores, nos casos em que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Por outro lado, é conferida a possibilidade de deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos, como já vimos (e criticámos) atrás também.

No entanto, a Portaria que estabeleceu as regras de vinculação da Administração tributária ao procedimento arbitral, restringiu, tal como veremos de seguida, as matérias a que a Administração tributária se encontra vinculada ao procedimento arbitral, o que diminui, necessariamente, o seu âmbito de aplicação.

5. A vinculação da Administração aos tribunais fiscais arbitrais

O legislador não pretendeu vincular a Administração tributária ao procedimento arbitral em relação a todas as pretensões.

Em primeiro lugar, estabeleceu as matérias para as quais os tribunais fiscais arbitrais não têm competência e que, assim, se encontram excluídas, tais como as relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa; aos actos de determinação de matéria colectável e de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; aos direitos aduaneiros sobre importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira³⁰. A este respeito, é de referir que a neces-

²⁸ Cfr. nº 2 do artigo 13º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

²⁹ Cfr. nº 3 do artigo 13º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

³⁰ Cfr. "Procedimento, Processo e Relações Entre a Administração Tributária e os Contribuintes", estudo elaborado pelo Subgrupo 5, coordenado por Rogério M. Fernandes Ferreira, in *Competitividade, Eficiência e Justiça Fiscal – Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, Cadernos de

sidade de limitar a possibilidade de intervenção dos tribunais arbitrais a algumas matérias era já notada pelo Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal.

Mas existem ainda outras limitações, em função do valor, optando o legislador por não vincular a Administração tributária ao procedimento arbitral nos litígios de valor superior a € 10.000.000,00, estabelecendo pois uma regra de submissão à arbitragem em função, do valor da causa; aparentemente, não confiando nestes tribunais pelo menos nesta fase de “inicial” e as causas de maior valor³¹. Esta regra que reforça claramente a tese de que foi uma visão de sentido “utilitário” que justificou a decisão legislativa.

Por outro lado, nem toda a Administração tributária fica vinculada ao procedimento arbitral. Apenas a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) se encontraram vinculadas à jurisdição dos Tribunais fiscais arbitrais, em funcionamento no CAAD³², como vimos já também. Assim, não se encontram vinculados ao procedimento arbitral os demais organismos com competências em matéria fiscal, tais como as Câmaras Municipais, ou a Segurança Social, pese embora se encontrem dentro do conceito de Administração tributária previsto na Lei Geral Tributária³³.

6. Os processos fiscais arbitrais

O processo rege-se pelos mesmos princípios que caracterizam a base do processo civil, como o do contraditório (podendo as partes pronunciar-se sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo) da igualdade das partes, da autonomia do tribunal na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma decisão de mérito, da oralidade e da imediação, da livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros, da cooperação e boa-fé processual, que é aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários, e da publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito³⁴.

Ciência e Técnica Fiscal, 209, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2010, pp. 866-871. Cfr. artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

³¹ Cfr. artigo 3º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

³² Cfr. artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

³³ Cfr. nº 3 do artigo 1º da Lei Geral Tributária.

³⁴ Cfr. artigo 16º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

Quanto à tramitação do processo, recebido o pedido de constituição do tribunal arbitral, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária é então notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar contestação e, se assim quiser, solicitar a produção de prova adicional³⁵. E apresentada a resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes para definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo, para ouvir as partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido e, quando necessário, para convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, devendo ainda comunicar às partes uma data para as alegações finais orais e, bem assim, uma data para a decisão arbitral³⁶.

7. Os efeitos das decisões fiscais arbitrais

As decisões proferidas no âmbito dos processos arbitrais têm o mesmo valor e efeitos jurídicos das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos e fiscais, pelo que, em caso de incumprimento pela Administração tributária de decisões que lhe sejam desfavoráveis, os contribuintes poderão lançar mão dos meios de execução de julgados previstos, designadamente, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Nestes termos, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso, praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto, objecto da decisão arbitral, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente ou liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar³⁷.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, de que não caiba recurso ou impugnação, preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pro-

³⁵ Cfr. nº 1 do artigo 17º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

³⁶ Cfr. artigo 18º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

³⁷ Cfr. nº 1 do artigo 24º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

núncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação³⁸. Caso a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão formulada pelo sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria colectável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral³⁹. De referir, que a decisão arbitral preclui ainda o direito da Administração Tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral⁴⁰.

8. A (ir)recorribilidade das decisões fiscais arbitrais

As decisões proferidas pelos tribunais fiscais arbitrais são, em regra, irrecorribéis. Haverá, no entanto, casos em que poderá haver recurso para o Tribunal Constitucional, para o Supremo Tribunal Administrativo, impugnação da decisão arbitral dirigida ao Tribunal Central Administrativo e, ainda, eventual reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

(i) Recurso para o Tribunal Constitucional

Haverá recurso para o Tribunal Constitucional nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada⁴¹.

Colocam-se, neste particular, dois problemas que importa abordar. Em primeiro lugar, a Constituição, impõe que o Ministério Público apresente recurso para o Tribunal Constitucional, em determinadas situações⁴². No entanto, tendo em conta que esta entidade não é parte no processo arbitral, poder-se-á perguntar como será possível assegurar o cumprimento deste comando constitucional. Por outro lado, e este é o segundo problema, considerando que o Tribunal Constitucional se limita a declarar se determinada norma ou interpretação é ou não conforme à Constituição e que o tribunal arbitral se considera dissolvido na data em que o CAAD notifica as partes do arquivamento do processo, qual o procedimento a adoptar na sequência de decisão do Tribunal Constitucional que indique que a decisão arbitral não é a adequada do ponto de vista da Cons-

³⁸ Cfr. nº 2 do artigo 24º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

³⁹ Cfr. nº 3 do artigo 24º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁴⁰ Cfr. nº 4 do artigo 24º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁴¹ Cfr. nº 1 do artigo 25º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁴² Cfr. nºs 3 e 5 do artigo 280º da Constituição da República Portuguesa.

tituição? Inicia-se novo procedimento arbitral? Trata-se de questões da maior importância e às quais urge dar resposta para evitar cair no vazio e para que os processos arbitrais sejam, efectivamente, céleres e transparentes.

(ii) Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo

Há recurso para o Supremo Tribunal Administrativo nos casos em que a decisão arbitral esteja em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelos Tribunais Centrais Administrativos ou do Supremo Tribunal Administrativo⁴³.

Do regime desta modalidade de recurso, resultam, essencialmente, os seguintes requisitos para que se verifique oposição de acórdãos: situações de facto substancialmente idênticas⁴⁴, identidade da questão fundamental de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que se tenha perfilhado, nos dois arrestos, solução oposta e a oposição deve decorrer de decisões expresas e não apenas implícitas. Assim, deste recurso poderão resultar as seguintes decisões: o Supremo Tribunal Administrativo julga o recurso findo por falta de um ou mais requisitos para a sua admissão; o Supremo Tribunal Administrativo julga verificada a contradição sobre uma mesma questão fundamental de direito, caso em que uniformizará ou não a jurisprudência, consoante considere, respectivamente, que a questão deve ser julgada como o foi no acórdão fundamental ou que a questão deve ser julgada como o foi na decisão arbitral⁴⁵.

Independentemente de o recurso da decisão arbitral ter fundamento em inconstitucionalidade ou em oposição com acórdão anterior do Tribunal Central Administrativo ou do Supremo Tribunal Administrativo, é apresentado por meio de requerimento, acompanhado de cópia do processo arbitral, não exigindo a lei, expressamente, uma cópia certificada (certidão), que sempre poderia ser obtida junto do Serviço de Informação e Consulta do CAAD⁴⁶, e prevendo, pela positiva, a apresentação do requerimento, com tal cópia, no “tribunal competente para conhecer do recurso” que é, ao contrário do que é regra para admissão do recurso, não o tribunal recorrido mas o tribunal *ad quem* (Tribunal Constitucional ou Supremo Tribunal Administrativo)⁴⁷. Tanto no caso de

⁴³ Cfr. nº 2 do artigo 25º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁴⁴ “Não é exigível, porém, uma total identidade dos factos mas apenas que eles sejam subsumíveis às mesmas normas legais”, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol 2. Áreas, Lisboa, 2007, p. 809.

⁴⁵ Cfr. nºs 2 e 3 artigo 25º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro e nº 1 do artigo 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

⁴⁶ Cfr. nº 2 do artigo 5º do Regulamento de Arbitragem.

⁴⁷ Cfr. nº 4 do artigo 25º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

recurso para o Tribunal Constitucional como para o Supremo Tribunal Administrativo, o recurso tem efeito suspensivo da decisão arbitral⁴⁸.

(iii) Impugnação para o Tribunal Central Administrativo

A decisão arbitral pode ainda ser impugnada e vir a ser anulada por um dos Tribunais Centrais Administrativos, com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que sustentam a decisão, assim como nos casos em que haja oposição dos fundamentos da decisão com a própria decisão, casos de omissão ou excesso de pronúncia, ou violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, ou seja, com excepção da violação do princípio do contraditório e da igualdade das partes, estão em causa os motivos que determinam a nulidade da Sentença em processo de impugnação judicial⁴⁹.

Não se trata aqui de um verdadeiro recurso, mas de atacar a decisão arbitral enquanto “documento” que obedece a determinados formalismos e que se reveste de características concretas, estando em causa não o mérito, mas os vícios formais da decisão arbitral. A legislação é omissa quanto à possibilidade de impugnação da decisão arbitral em caso de falta de assinatura pelos árbitros; no entanto, poder-se-á considerar que a lógica do sistema impõe que se aceite também este argumento para motivação da impugnação.

O pedido, acompanhado de cópia do processo arbitral, deve ser deduzido no prazo de quinze dias, contado da notificação da decisão do tribunal arbitral “singular” ou da notificação do arquivamento do processo e dissolução do tribunal arbitral “colectivo”⁵⁰, sendo aplicáveis a esta impugnação as regras do regime de “recurso de apelação definido no CPTA”, o que, algo incongruente, parece possibilitar que o Tribunal Central Administrativo decida “o próprio objecto da causa, conhecendo de facto e de direito”⁵¹ e havendo necessidade, ao que parece, também desde logo, juntar as alegações ao requerimento de recurso⁵².

(iv) Reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Como meio de “contestação” da decisão arbitral há ainda o mecanismo do reenvio prejudicial, para o Tribunal de Justiça da União Europeia, sempre que seja suscitada no tribunal fiscal arbitral uma questão sobre a interpretação dos Tra-

⁴⁸ Cfr. nº 2 do artigo 26º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁴⁹ Cfr. nº 1 do artigo 28º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, e artigo 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁵⁰ Cfr. artigos 6º, nº 2, alínea b), 23º e 27º, nº 1 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁵¹ Cfr. artigo 27º, nº 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro e 149º, nº 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

⁵² Cfr. artigo 144º, nº 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

tados da União Europeia ou questão sobre a validade ou interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia.

Não se tratando aqui de um verdadeiro recurso, a verdade é que, no Preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, é referido que, “nos casos em que o tribunal seja a última instância de decisão de litígios tributários a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”. Muito se estranha esta formulação, ao que acresce o facto de nada mais ser referido sobre esta matéria ao longo do diploma. De facto, não sendo o reenvio prejudicial um recurso, mas, sim, um “incidente” no processo que determina a suspensão da instância até que o Tribunal das Comunidades Europeias se pronuncie, o reenvio processa-se antes de ser proferida decisão judicial. Admite-se que, ao utilizar a formulação “decisão”, no preâmbulo, o legislador tenha querido referir-se, genericamente, ao processo arbitral. Mas pode também pensar-se que o legislador foi rigoroso e quis, efectivamente, salvar a celeridade da prolação da decisão arbitral. Todavia, se assim foi, estar-se-á a comprometer a natureza do mecanismo do reenvio prejudicial que visa garantir uma decisão conforme com o direito comunitário e não anular decisões contrárias ao mesmo. Além disso, não se vê como possa ser operacionalizado este pedido de apreciação por parte do Tribunal das Comunidades Europeias sem a intervenção de entidade judicial. Com efeito, no Acórdão *Eco Swiss China Time*⁵³, o Tribunal, na esteira do Acórdão *Nordsee*⁵⁴, determinou que o tribunal arbitral voluntário não constitui um órgão jurisdicional de um Estado-Membro, na acepção do Tratado, uma vez que inexistente obrigação, quer de facto, quer de direito, de as partes contratantes submeterem os seus diferendos à arbitragem e que as autoridades públicas de um Estado-Membro não intervêm na escolha da via da arbitragem, assim como não são chamadas a intervir oficiosamente no desenrolar do processo perante o árbitro. Por outro lado, colocam-se problemas (típicos de situações que ainda não tiveram aplicação prática) em ambos os casos, isto é quer o reenvio seja da decisão arbitral, quer tenha lugar antes de a mesma ser proferida. Assim, e de modo semelhante ao que foi referido no caso do recurso para o Tribunal Constitucional, se a opção for a de envio da decisão, o que sucede se o Tribunal de Justiça determinar interpretação diferente da que motivou a decisão arbitral? Constitui-se novo tribunal arbitral e novo processo? Por outro lado, se a opção for de reenvio em momento anterior ao da prolação

⁵³ Parágrafo 34 Processo C-126/97, de 1 de Junho de 1999 in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0126:PT:PDF>

⁵⁴ Processo 122/73, de 11 de Dezembro de 1973 (in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61973CJ0122:PT:PDF>)

da decisão, não se vislumbra como poderão ser respeitados os prazos de decisão a que se reporta o artigo 21º do Decreto-Lei nº 10/2011⁵⁵.

(v) Efeitos dos recursos

Note-se, no entanto, que tanto o recurso para o Tribunal Constitucional, como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, como, ainda, a impugnação para o Tribunal Central Administrativo, têm efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral proferida⁵⁶.

Por outro lado, tanto os recursos para o Tribunal Constitucional ou para o Supremo Tribunal Administrativo como a impugnação da decisão arbitral para o Tribunal Central Administrativo – Norte ou Sul, se forem apresentados pela Administração tributária fazem caducar a garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal⁵⁷, o que não sucede caso o contribuinte tivesse optado pela impugnação judicial. Se forem apresentados pelo sujeito passivo e contra meros actos de determinação da matéria tributável ou colectável, actos de fixação de valores patrimoniais ou meros projectos de decisão, fazem cessar o efeito suspensivo da liquidação inerente à apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral sobre esses actos⁵⁸. Quanto a este último aspecto, importa assinalar que com a aprovação da Lei do Orçamento de Estado para 2012, fica sem se saber o que acontece ao efeito suspensivo da liquidação com a apresentação de recurso pelo sujeito passivo, uma vez que, como já vimos, a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012 determina a revogação do artigo 14º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro – que estabelece as condições em o pedido de constituição do tribunal fiscal arbitral tem efeito suspensivo da liquidação – mas é omissa quanto ao artigo 26º do referido Decreto-Lei – cujo nº 2 determina que o recurso da decisão arbitral, quando interposto pelo sujeito passivo, faz cessar o efeito suspensivo da liquidação “*a que se refere o artigo 14º*”.

9. As custas nos tribunais fiscais arbitrais

As custas do processo fiscal arbitral – genericamente designadas como taxas de arbitragem – compreendem a taxa de arbitragem inicial, que corresponde ao mon-

⁵⁵ Poder-se-á conceptualizar a ideia de um recurso excepcional e limitado para conhecer questões de mérito, quando esteja em causa a aplicação do direito comunitário. Este recurso pode configurar-se como sendo da competência do Supremo Tribunal Administrativo (já que, em princípio, apenas incidirá sobre questões de direito). Caso o Tribunal admita o recurso reenviará o processo (agora sim a título prévio e prejudicial) e decidir em conformidade, anulando ou não a decisão arbitral.

⁵⁶ Cfr. artigo 26º, nº 1 e artigo 28º, nº 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁵⁷ Cfr. artigo 26º, nº 2, primeira parte e artigo 28º nº 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁵⁸ Cfr. artigo 26º, nº 2, primeira parte, artigo 28º, nº 2 e artigo 14º, alínea a), do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro.

tante devido pelo “impulso processual”, e os encargos do processo arbitral, que se consubstanciam nas despesas resultantes da condução do processo fiscal arbitral (v.g., honorários dos árbitros, despesas incorridas para produção de prova)⁵⁹.

A taxa de arbitragem é calculada com base em dois critérios fundamentais: o valor da causa e o modo de designação do árbitro⁶⁰. No que diz respeito ao valor da causa, este será, em regra, determinado com base no disposto no Código de Procedimento e Processo Tributário, o qual determina que o valor atendível, para efeitos de custas, deverá ser o valor da liquidação cuja anulação se requer, ou o valor contestado⁶¹ e determinado que seja o valor da causa, a taxa de arbitragem devida será aquela que resultar das Tabelas I e II, anexas ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tornado público pelo CAAD, em 13 de Abril de 2011.

De acordo com o regime da arbitragem fiscal, a designação de árbitros pelo CAAD ocorre sempre que o Tribunal fiscal arbitral funcione com árbitro singular ou, funcionando com intervenção do colectivo, as partes não designem árbitros, competindo, assim, tal designação ao CAAD⁶². Nestes casos, estipula o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que será devida – pelo “impulso processual” – a taxa de arbitragem inicial, que corresponde a 50% da taxa de arbitragem, a pagar por transferência bancária para a conta do CAAD e em momento prévio ao pedido de constituição do Tribunal fiscal arbitral⁶³. Os restantes 50% serão devidos no final do processo, aquando da fixação do montante das custas finais do processo arbitral, altura em que, o tribunal fiscal arbitral poderá, conforme já resultava do disposto no Regime da Arbitragem Tributária decidir quanto à eventual repartição das custas pelas partes⁶⁴.

No que diz respeito aos valores devidos, a título de taxa de arbitragem, nos casos de designação de árbitro pelo CAAD, o valor mínimo ascende a € 306,00 – aplicável a causas cujo valor seja inferior a € 2.000,00 –, e o valor máximo tabelado é de € 4.896,00 para causas até € 275.000,00, sendo que em cau-

⁵⁹ Cfr. artigo 12º, nº 1 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, e artigo 3º, nºs 2 e 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

⁶⁰ Cfr. artigo 3º, nº 1 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária; adiante referir-se-ão alguns problemas, até de ordem constitucional que esta diferenciação de custos consoante o modo de designação do árbitro pode levantar.

⁶¹ Cfr. artigo 97º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário.

⁶² Cfr. artigo 6º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁶³ Cfr. artigo 4º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

⁶⁴ Cfr. artigo 12º, nº 2 do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro e artigo 4º, nº 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

sas com valor superior a € 275.000,00, serão ainda devidos € 306,00, por cada € 25.000,00, ou fracção^{65/66}.

Já nos casos, em que são as partes a designar os árbitros, o pagamento da taxa de arbitragem será integralmente suportado pelo contribuinte, devendo ser efectuado por transferência bancária para a conta do CAAD, antes de formulado o pedido de constituição de tribunal fiscal arbitral⁶⁷; também nestes casos a taxa será dependente do valor da causa, sendo o limite mínimo de € 12.000,00 – em causas inferiores a € 60.000,00 – e o limite máximo de € 120.000,00 para causas até € 10.000.000,00⁶⁸.

10. O regime transitório para impugnações judiciais pendentes

Refira-se ainda que o Decreto-lei nº 10/2011 prevê a possibilidade de os contribuintes com processos pendentes nos tribunais tributários há mais de dois anos a possibilidade de submeterem a apreciação das questões objecto desses mesmos processos aos tribunais fiscais arbitrais, com dispensa do pagamento de custas judiciais⁶⁹. Isso está disponível para os chamados sujeitos passivos, a partir da data de entrada em vigor do Decreto-Lei nº 10/2011, ou seja, 25 de Janeiro de 2011, e até ao termo do prazo de um ano. Refira-se ainda que a utilização de tal faculdade determina, a partir do momento em que o processo arbitral se considera iniciado, a alteração da causa de pedir ou a extinção da instância, de acordo com os fundamentos apresentados no pedido de pronúncia arbitral, impondo-se ao impugnante promovê-la no prazo de 60 dias, juntando cópia do pedido de pronúncia arbitral.

Se é certo que o legislador fez bem em consagrar esta possibilidade, a verdade é que parece tratar-se de mera hipótese que depende apenas da opção dos interessados, sendo que, nada indica que vá motivar o recurso em massa aos tribunais arbitrais. De facto, se é verdade que os contribuintes ficam isentos de custas processuais nos tribunais judiciais, é certo que, de todo o modo, vão ter de pagá-las nos tribunais fiscais arbitrais, o que, como se acabou de referir, não se afigura – se a questão for olhada de um ponto de vista de custas – como opção vantajosa, tendo em conta o carácter avultado do montante de custas a pagar, no

⁶⁵ Cfr. artigo 4º, nº 1, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa ao mesmo.

⁶⁶ Assim, por exemplo, numa causa cujo valor se cifre em € 275.001,00, as custas do processo arbitral ascenderão a € 5.202,00, correspondendo a taxa de arbitragem inicial a 50% deste valor, ou seja, € 2.601,00.

⁶⁷ Cfr. artigo 5º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

⁶⁸ Cfr. artigo 5º, nº 1, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa ao mesmo.

⁶⁹ Cfr. artigo 30º do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro.

processo fiscal arbitral, pelo contribuinte, que é especialmente penalizado caso pretenda designar árbitro.

II. Os poderes dos árbitros nos tribunais fiscais arbitrais

Como se deixou já referido, várias são as limitações de ordem substantiva aos poderes de conhecimento dos árbitros. De uma óptica do direito fiscal constituído, é frequente justificar-se tais limitações quanto às matérias que os tribunais administrativos e fiscais podem conhecer com base no princípio da indisponibilidade do crédito tributário⁷⁰, nos termos do qual só pode, fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelos princípios da legalidade tributária e da igualdade⁷¹.

Esta “indisponibilidade” dos créditos tributários tem frequentemente servido de base para recusar a sujeição de matérias fiscais ao procedimento arbitral. No entanto, a própria natureza da arbitragem não parece pôr em causa a indisponibilidade dos créditos tributários⁷². Com efeito, o princípio da indisponibilidade quer dizer que não pode a Administração tributária conceder moratórias ou alterar quaisquer outras condições de pagamento das dívidas tributárias por mero acto administrativo, sem qualquer habilitação legal, como igualmente não pode proceder ao perdão total ou parcial dos impostos ou renunciar de outro modo ao seu pagamento. O princípio da indisponibilidade não é um limite constitucional à acção do legislador ordinário que pode dispor das obrigações tributárias⁷³. Pelo que facilmente se indica inexistir qualquer entrave colocado pela natureza do processo arbitral ao carácter indisponível do crédito tributário, já que se trata de uma indisponibilidade legal, ou seja, de limitações impostas por princípios constitucionais à actividade da própria administração tributária e não do árbitro, ou, note-se, do juiz num processo judicial. Como refere Diogo Leite

⁷⁰ Cfr. artigo 30º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

⁷¹ Em sentido semelhante, *vide* o artigo 29º da Lei Geral Tributária, cujo nº 1 determina a regra da insusceptibilidade da cessão de crédito a terceiros, ao que acresce, segundo o mesmo preceito legal, que a transmissão *inter vivos* apenas é admitida em casos excepcionais. Note-se ainda o teor do artigo 36º, de acordo com o qual os elementos essenciais da relação tributária, constituída com o facto tributário, não podem ser alterados por vontade das partes.

⁷² *Vd.* Diogo Leite de Campos – “A Indisponibilidade dos Créditos Tributários e a Arbitragem”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 1, ano II, Março de 2009.

⁷³ António Lima Guerreiro – *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 159-163; a este respeito referem também Diogo Ortigão Ramos e Pedro Vidal Matos, em artigo inédito intitulado “Admissibilidade da Arbitragem Tributária no Âmbito do Ordenamento Jurídico Português”, 2007, p. 2, que “quanto às razões que justificam a concepção do crédito tributário como indisponível, cumpre realçar que tal natureza se não funda propriamente na lei. Com efeito a impossibilidade de a Administração Tributária dispor livremente dos créditos tributários decorre, parece-nos, do simples facto de o direito à percepção dos mesmos lhe não assistir”.

de Campos, “o intérprete não é o que “lê” a lei – mesmo aos quadros de uma tipicidade fechada – mas aquele que diz a Justiça nos quadros do ordenamento jurídico. Nesta matéria a arbitragem não constitui qualquer risco para a legalidade e a tipicidade fechada. A liberdade do juiz ou árbitro para interpretar/aplicar a lei seria mais reduzida em virtude de tipicidade fechada. Mas seria a mesma fosse qual fosse o julgador”⁷⁴.

Quer isto, portanto, dizer que o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários limita na exacta e mesma medida nos tribunais judiciais e nos tribunais arbitrais, pois nem uns nem outros podem “dispor” dos créditos, no sentido em que tal é proibido pelo princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Com efeito “a arbitragem, em si mesma, nada mais é do que um processo jurisdicional exercida por juízes/árbitros não estaduais. Em princípio e se a arbitragem for bem conduzida, a decisão final seria a que tomaria um tribunal do Estado que decidisse correctamente. Este argumento de que a arbitragem põe em perigo a indisponibilidade das obrigações tributárias envolve um prejuízo: a única solução possível seria dos conflitos em Direito Tributário seria a auto-composição pela Administração Tributária. Só esta se pode julgar a si mesma. Daí que, até não há muito, em “Direito” português certas matérias tributárias eram excluídas da competência dos tribunais – alegadamente por serem demasiadamente técnicas. Os únicos meios à disposição dos contribuintes eram as reclamações ou recursos administrativos – em que a Administração Tributária concedia a “graça” de auto-julgar-se. Encontra aqui a sua raiz a denominação de reclamação “graciosa”. Mas, ultrapassado este período, há que restabelecer firmemente o princípio da hetero-composição de interesses e trazer dentro dele o princípio da arbitragem”⁷⁵.

Ao sobredito acresce que a disponibilidade não pode ser vista como algo estático e imutável. Como bem apontou o Carlos Lobo⁷⁶, não é a interpretação uma forma de disponibilidade? Cada vez que a Administração tributária, através de instruções administrativas, informações vinculativas e outros instrumentos através dos quais concretiza o sentido e o alcance das normas fiscais, inclusive as de incidência, não está a dispor dos créditos tributários e, por vezes, a abdicar dos mesmos? Ora, na sentença fiscal arbitral é imposto um exercício de interpretação, circunscrito, vinculado à lei, pelo que a possibilidade de se dispor de créditos tributários é muito menor do que as enunciadas anteriormente. É mesmo muitíssimo menor do que aquela que se verifica quando um Representante da Fazenda Pública decide não recorrer de uma sentença judicial desfavorável ao Estado.

⁷⁴ “A Centralidade da Pessoa”, in *A Arbitragem Tributária*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 48-49.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 50.

⁷⁶ I Conferência AIBAT – Associação Ibero-americana de arbitragem tributária/IDEF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal, 8 de Março de 2010, 5º Painel: A arbitragem e a fixação da matéria colectável por métodos indirectos.

Além do mais, a arbitragem fiscal deve respeitar as regras do Direito, isto é, está vedado aos árbitros a resolução de litígios segundo as regras da equidade⁷⁷, tendo em conta exigências especiais do direito tributário. Terão sempre de reunir a matéria de facto do caso em apreço e aplicar-lhe as normas jurídicas pertinentes, como faz qualquer juiz. E as partes não podem acordar outro *modus operandi* para o funcionamento e modo de resolução de conflitos pelo tribunal arbitral. Pelo que, a instituição da arbitragem não significa um “esbatemento” da juridicidade que caracteriza o processo tributário, porquanto está vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído.

Por outro lado, a possibilidade de direitos indisponíveis serem objecto de resolução pela via arbitral, não está vedada constitucionalmente. Aliás, a Constituição reconhece os tribunais arbitrais como uma categoria específica de tribunais⁷⁸, não se descortinando fundamento constitucional que determine a limitação da respectiva jurisdição à natureza de disponibilidade dos direitos em litígio⁷⁹.

As limitações de ordem substantiva aos poderes de conhecimento dos árbitros põem ainda outros problemas relacionados com o nível de especialização dos mesmos em matérias de natureza fiscal, que já aflorámos. Com efeito, em muitos dos litígios que surgem neste contexto não parece poder ter lugar o arquétipo do juiz independente – e “indiferente” – que aplica a lei quase automaticamente ao caso que aprecia. Torna-se até, muitas vezes, necessário o recurso a conhecimentos não jurídicos. Concretamente, podem apresentar-se os exemplos da cláusula geral anti-elisão⁸⁰; preços de transferência; avaliação de valores patrimoniais; fixação da matéria colectável por métodos indirectos. Nestas matérias, como noutras estará muito mais em causa o “dizer” o Direito, fundindo-o com especificidades de ordem técnica e não jurídica, longe na noção típica da “aplicação do Direito” pelo juiz do Tribunal judicial⁸¹.

Em suma, não parece ser por via do procedimento ou decisão arbitral que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário é posto em causa, tal como o não são os princípios da legalidade e igualdade.

⁷⁷ Cfr. artigo 2º, nº 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro; aqui encontramos uma divergência relativamente ao regime geral da arbitragem, onde a equidade pode ser admitida como critério de julgamento. De todo o modo, importa assinalar que, mesmo no regime geral, o julgamento com base na equidade implica sempre a renúncia ao direito de recurso (na arbitragem interna).

⁷⁸ Cfr. artigo 209º da Constituição da República Portuguesa.

⁷⁹ Diogo Ortigão Ramos e Pedro Vidal Matos, “Admissibilidade da...” *op. cit.*.

⁸⁰ Cfr. artigo 38º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

⁸¹ Cfr. Diogo Leite de Campos – *op. cit.* p. 58.

12. Algumas das deficiências do sistema de arbitragem fiscal

No que ao direito arbitral se refere, o Decreto-lei nº 10/2011 e os diplomas regulamentares que o complementam padecem de alguns defeitos, que, em nossa opinião, são resultado apenas de alguns pré-conceitos decorrentes de um resíduo seco de desconfiança e desacordo com o paradigma arbitral, ou mesmo da falta de conhecimento e de experiência prática do legislador em matérias arbitrais ou de opções em que a génese e a teleologia do regime se fazem de forma negativa e até inconstitucional.

Ao longo dos anos, em especial desde o início do século XXI, a força do paradigma arbitral como forma eficaz e de qualidade para resolver litígios foi-se impondo gradualmente em Portugal. Hoje em dia pode afirmar-se, sem exagero, que o sistema judicial português é tendencialmente muito favorável à arbitragem comercial. E a nova Lei de Arbitragem, que se assume como inserida no universo da Lei Modelo UNCITRAL, vai muito provavelmente acentuar essa tendência. Mas nada disto ocorre sem naturais divergências e resistências oriundas de certos sectores da magistratura judicial.

Para esses opositores, cépticos ou preocupados, a arbitragem é invasão de um espaço reservado, um sistema demasiado frágil para dar resposta às necessidades, ou um lugar onde a independência e a imparcialidade (que, honra lhe seja feita, caracteriza a magistratura judicial portuguesa) típicas dos tribunais estatais se vai inevitavelmente perder⁸². Ora, é evidente que a arbitragem é um sistema alternativo de resolução de litígios que se justifica (*rectius* que só se deve justificar) pelos seus méritos. Admiti-lo ou construí-lo como uma solução oportuna (ou mesmo oportunista) para resolver problemas de excesso de *workload* nos tribunais ou de falta de magistrados, é entrar por uma estrada que leva a consequências negativas. Também é evidente que a passagem por uma escola de formação de magistrados e a impossibilidade de desenvolver outras actividades profissionais remuneradas não é um banho lustral que evite a falta de independência e/ou imparcialidade, assim como a situação oposta não exprime uma tendência inexorável⁸³ para as falhas éticas. No fundo, na origem pré-racional deste tipo de preocupações está a convicção de que os magistrados são por defeito

⁸² Como mero exemplo desta cultura veja-se a seguinte citação de um dos mais prestigiados magistrados: “O Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, não exige aos árbitros um regime de exclusividade do exercício das funções de julgar, ao contrário do que a Constituição, no nº 3 do seu art. 216º, impõe para os juízes dos tribunais tributários estaduais, o que não pode deixar de ser considerado um ponto negativo, a nível das garantias de imparcialidade”.

⁸³ Que então nenhum Código Deontológico poderia resolver, ainda que este tipo de *soft law* seja muito importante para a justiça arbitral, como o é para a justiça estatal, apesar de em Portugal ainda não existir um Código Deontológico para as magistraturas, ao contrário de outros países.

sérios (e por isso imparciais) e estão isolados das impurezas do Mundo (e por isso independentes).

Pelo contrário, a arbitragem vale pelo que valerem os árbitros, pois, como vimos, em regra, das sentenças arbitrais não há recurso e a hipotética falta de independência ou imparcialidade de um dos árbitros prejudica acima de tudo a parte que o nomeou, pois os outros dois árbitros desvalorizarão de imediato o que se apresente como parcial ou dependente. Este preconceito reflecte-se em soluções concretas no normativo legal e nos regulamentos de aplicação, como seja o excesso de poder atribuído ao Conselho de Deontologia cuja origem é geneticamente não independente⁸⁴, e que pode interferir de muitas maneiras na composição dos concretos tribunais arbitrais, para não falar do papel nuclear na importante decisão sobre quem podem ser os árbitros incluídos na lista prevista no artigo 6º, nº 1, do Decreto-lei nº 10/2011 ou quem deve estar impedido ou ser “exonerado” por se entender que não devia desde logo ter aceiteado ser árbitro⁸⁵.

Mas para além desta desconfiança genérica, existe uma infra-compreensão do legislador sobre a realidade doutrinária e prática do direito arbitral, nalguns aspectos tanto mais incompreensível quanto são colocadas regras limitativas que não existem para os juízes estatais. O sistema judicial português, na sequência da tradição da *civil law*, baseia-se no princípio do juiz natural. Além disso, a carreira judicial não pressupõe a especialização antes se formando os magistrados com base num modelo generalista absoluto que os tempos modernos fragilizaram. Também a progressão nas carreiras dos magistrados, nomeadamente no que se refere ao acesso a tribunais superiores, de forma alguma se processa de acordo com critérios de especialização que funcionem na alocação de vagas. Assim sendo, é perfeitamente possível que um magistrado que, por exemplo, nunca decidiu uma questão de índole laboral ao longo de 30 ou mais anos de carreira, entre no Supremo Tribunal de Justiça numa graduação e fique colocado na chamada Secção Social, por ser aí que existe a vaga que deve preencher. Natural seria, portanto, que em relação à justiça arbitral fiscal se utilizasse um modelo idêntico: procurar potenciar a presença de árbitros experientes e não de juristas especializados. Quanto mais não fosse por uma razão pragmática, pois

⁸⁴ De acordo com os Estatutos do CAAD, dois de três membros do Conselho Deontológico são oriundos dos chamados Conselho de Representantes e Assembleia Geral, onde preponderam o Governo e organizações sindicais ligadas à administração judicial, fiscal e policial. Ou seja, como adiante se verá em detalhe, a independência exigida – e bem – aos árbitros, não é exigida a quem afinal determina se são ou não independentes. E a independência é um facto objectivo, sendo a imparcialidade um facto subjectivo, pelo que a falta da primeira característica nada tem a ver com juízos de ética individual.

⁸⁵ Vejam-se como exemplo de poderes do Conselho Deontológico, além deste, os artigos 7º, 8º, nº 3, e 11º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

os cimentos organizacionais da carreira dos magistrados baseiam-se na – aliás tendencialmente sensata – regra de que um juiz experiente e qualificado por uma vasta variedade de formações práticas é mais adequado para julgar do que um jurista sem experiência, ainda que muito dotado cientificamente.

Mas não foi isso que aconteceu quanto à arbitragem fiscal. Desde logo, para se poder integrar a lista de árbitros. O Decreto-lei nº 10/2011⁸⁶ é peremptório: quem não tiver “dez anos de comprovada experiência na área do direito tributário” escusa de se candidatar; depois, na Portaria nº 112-A/2011, o Governo decidiu que apenas os Mestres ou Doutores em Direito Fiscal podem, consoante o valor em disputa, concorrer com antigos juizes de tribunais tributários para serem nomeados presidentes de tribunais arbitrais⁸⁷. Ou seja, a entidade administrativa – indo para além do conteúdo do Decreto-Lei habilitante e contrariando o seu espírito – criou profundas limitações à vontade das partes, decidindo quem pode presidir aos tribunais fiscais arbitrais. E, como se não bastasse, assume como regra sem excepção que todo e qualquer juiz de tribunais tributários – tenha sido ou não competente – é, por definição, capaz de presidir a uma arbitragem. E também que, por muito competente, experiente e qualificado que seja, um jurista ou um licenciado em economia ou gestão⁸⁸, se não tiver grau académico em Direito Fiscal, não tem outra hipótese que não seja o beneplácito do Presidente do Conselho de Deontologia, mas, mesmo então, desde que provado não existirem disponíveis magistrados, mestres ou doutores em Direito Fiscal!

Do que se trata aqui é de exigir para tribunais arbitrais o que se não exige para tribunais judiciais; e fazê-lo com base na regra de que um juiz serve para árbitro, por regra, e que um não juiz, por regra, não serve. A norma esquece que, depois da entrada em vigor do sistema de Bolonha, um Mestrado equivale à antiga licenciatura, pelo que um experiente fiscalista pré-Bolonha não pode servir onde um inexperiente Mestre pós Bolonha será recebido de braços abertos. Ora, toda a lógica do sistema fiscal arbitral de resolução de litígios tributários se baseia na tese de que os bons árbitros são profissionais experientes, que praticaram a *advocacy* ou estiveram no *bench*, não necessariamente (e em regra preferencialmente) especializados. Levar a especialização ao nível restrito do “Direito Fiscal” (por exemplo, não pode ser presidente um Doutor em Direito Público com tese em PPP, concessões ou contratos administrativos, ou

⁸⁶ Cfr. artigo 7º.

⁸⁷ Nos termos do artigo 3º, nº 2: “a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal; b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1.000.000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal”.

⁸⁸ Cfr. artigo 7º, nº 3, do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro.

um Doutor em Economia com uma tese sobre preços de transferência) é cometer o erro de juntar à irrelevância da experiência a excessiva relevância de uma micro-especialização.

As faltas do legislador fazem-se ainda sentir em matéria de critérios de independência. Por exemplo, o artigo 8º, nº.1, do Regime Jurídico da Arbitragem, restringe o impedimento a serviços prestados ao “sujeito passivo”⁸⁹, podendo concluir-se que um advogado que prestou serviços ao “sujeito activo” Estado, ou foi seu consultor, é independente por definição, mas quem os prestou ao requerente do processo arbitral deixa de o ser, por definição⁹⁰. E, de novo a título exemplificativo, nada se refere quanto ao lapso temporal relevante para efeitos de impedimento: quem, há trinta anos prestou serviços ao requerente, e não voltou a prestá-los, está impedido? Existem códigos internacionais de conduta que poderiam ser compulsados para clarificar os conceitos⁹¹. Se isso tivesse sido feito ter-se-ia evitado que na prática tudo venha a acabar nos discricionários poderes de “exoneração do árbitro” atribuídos pelo artigo 8, nº 3, do Decreto-lei nº 11/2011.

Um outro sinal do espírito subjacente à *mens legislatoris* reside no facto de se não incluir⁹² a Lei nº 31/86 ou a lei da arbitragem voluntária, que, em cada momento esteja em vigor, como integrando o direito subsidiário, apesar de se incluir o Código de Processo Civil, o Código do Procedimento Administrativo e até as “normas sobre organização e processo nos tribunais administrativo e tributário”, como se para as dificuldades de interpretação e o preenchimento de lacunas num sistema de arbitragem, ainda que especial e não sujeito a regras de equidade, não fossem úteis as normas pensadas e legisladas para regular as arbitragens. Este “lapso” é em si mesmo um sinal programático de que, para o legislador, este regime a que chamou “arbitragem” não é efectivamente querido como uma espécie do género arbitral, antes somente pensado como um mero sucedâneo para aliviar os tribunais tributários e obter decisões mais rápidas.

⁸⁹ Como diria um anglo-saxónico, “*the name is a program*”, visto que na terminologia usada se nota o total afastamento do sistema arbitral, pois as palavras usadas para a designação das Partes numa arbitragem não constituem uma mera questão nominalista, podendo significar – como é o caso – um inconsciente ou subliminar *capitis diminutio*. A utilização da terminologia do normativo legal é aqui feita por razões de comodidade, sem que com isso se esteja a aceitar a sua razoabilidade.

⁹⁰ A questão pode complexificar-se com o caso dos sócios ou colaboradores de firmas de auditoria, todas elas de um modo ou de outro trabalhando regularmente com ou para o Estado, com Doutores que deram pareceres jurídicos ao Estado, com colaboradores de instituições de crédito que participaram em processos de privatização, com consultores ou advogados de entidades públicas de tipo empresarial ou institutos públicos, antigos deputados, autarcas ou membros do Governo.

⁹¹ Ver alguns relevantes casos de *soft law* em matéria de códigos éticos em www.josemigueljudicial-arbitration.com

⁹² Designadamente no artigo 29º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro.

Todas estas fragilidades e deficiências do sistema normativo regulador da arbitragem fiscal seriam pouca coisa se não existissem, como já afforado, um conjunto mais vasto e grave de problemas que o afectam ainda mais gravemente e de modo que no fundo destroem a bondade e utilidade do sistema. Estamos agora a fazer referência ao regime dos adiantamentos para custos da arbitragem, de que falámos atrás e a que o legislador chama “taxa”, que já descrevemos também e que, em nossa opinião, padece de vícios e tem subjacente de uma forma brutal o desrespeito da lógica do regime arbitral.

Como vimos, a lei, no seu artigo 12º, determina um regime diverso de pagamentos, consoante o “sujeito passivo” exerça ou não o direito a nomear um árbitro. Se confiar ao Conselho Deontológico tal responsabilidade é fortemente beneficiado ou, melhor, se não o fizer fica claramente prejudicado. Como se isso não bastasse, o chamado “Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária”⁹³, no seu artigo 5º aprofunda essa diferenciação de taxas de um modo que vai muito para além do seu regime legal, num sentido que reforça a sua inconstitucionalidade. Ou seja, de acordo com a norma legal e a regra interna do CAAD, se o “sujeito passivo” optar por exercer o seu direito de nomear um dos co-árbitros, direito este que corresponde à tradição arbitral, à quase unânime prática internacional e sobretudo aos cimentos centrais do *due process*, terá uma penalização fortíssima e seguramente desmotivadora do exercício do seu direito: terá de suportar 100% da “taxa”, em vez de 50%, e terá de pagar um mínimo de 12 000 euros em vez de 306 euros, ou seja neste caso o mínimo é apenas 3% do que ocorre se ousar designar um árbitro.

Nada justifica esta diferença, que aliás não parece sequer corresponder ao espírito da lei e mesmo à sua letra. De facto, de uma forma que é discriminatória e juridicamente censurável, a lei obriga quem decida indicar um árbitro a pagar integralmente os custos da arbitragem, o que significa que o Estado irá estar no processo sem nada pagar. Esta discriminação não tem justificação, é “limitada” a uma questão financeira. Realmente, se a parte decidir escolher um árbitro financia integralmente o processo, mas, no final, se tiver vencimento esse “preparo” será seguramente devolvido (ainda que nada se diga de claro sobre isso nos diplomas legal e regulamentares)⁹⁴.

O Regulamento, indo muito para além da lei, obriga a um pagamento mínimo de 12000 euros, seja qual for o valor do litígio. Esta norma do Regulamento é manifestamente ilegal ou mesmo inconstitucional. Com efeito, os direitos ao acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, consagrados no artigo 20º da Constituição, relacionam-se, quer, com o acesso ao direito através das vias não

⁹³ Disponível em www.caad.org.pt

⁹⁴ *Vd* citado artigo 5º nº 2 do Regulamento.

jurisdicionais (ex: serviços de informação jurídica, «lojas de cidadão» em questões de direito), quer quanto ao direito de acesso aos tribunais. De todo o modo, ninguém pode ser privado de levar a sua causa à apreciação de um tribunal. É este o sentido basilar deste preceito. Ora, o referido pagamento mínimo de 12.000 euros, faz perigar este acesso. É certo que este direito (fundamental) não exclui certas condicionantes, como o estabelecimento de prazos de caducidade ou as limitações ao direito ao recurso, mas, ainda assim nenhum destes “limites”, é susceptível de coarctar o *acesso* ao direito ou à tutela jurisdicional, como o é o valor da taxa no caso em que o sujeito passivo opte por escolher árbitro. De facto, os honorários e custas nos processos judiciais nunca limitam o acesso dos cidadãos aos Tribunais, face à possibilidade de concessão do benefício do apoio judiciário. Com efeito e como referem J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira⁹⁵, “o reconhecimento do direito ao acesso ao direito e aos tribunais seria meramente teórico para muitas pessoas se não se garantisse que o «direito à justiça» não pode ser prejudicado por insuficiência de meios económicos (n.º 1, *in fine*). A «insuficiência de meios económicos é outra noção relativamente indeterminada (...) mas que não pode ser definida em termos tão restritos que causa uma efectiva incapacidade de acesso à justiça”. Quanto ao regime das custas em especial, escrevem os autores que “obviamente, o significado das custas e demais encargos judiciais depende da condição económica das pessoas” especificando os autores mesmo que “não pode, por exemplo, o regime das custas judiciais ser de tal modo gravoso que torne insuportável o acesso aos tribunais” e que “será inconstitucional, por exemplo, o condicionalismo da tramitação do recurso ao depósito prévio de determinada quantia que o recorrente não está em condições económicas de satisfazer⁹⁶”.

Não parecem restar, assim, muitas dúvidas quanto ao carácter inconstitucional do artigo 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que impõe de um limite mínimo de € 12.000,00 de taxa de arbitragem (n.º 1) e, ainda, que a mesma será suportada integralmente pelo sujeito passivo e paga na sua totalidade, antes de formulado o pedido de constituição do tribunal arbitral. Com efeito, esta imposição viola não só o direito fundamental consagrado no artigo 20.º da Constituição, como também os princípios da proporcionalidade e adequação⁹⁷.

Para além disso, a solução preconizada e concretizada – quer na vertente do previsto no diploma legal, quer na vertente que resulta do Regulamento – é

⁹⁵ In *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora, p. 411

⁹⁶ Assim determinam também os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 318/85, 264/87, 345/87, 412/87, 30/88, 56/88, 352/91, 467/91 e 646/98 (cfr. <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>).

⁹⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 465/96 ((cfr. <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>)).

também censurável a outro nível. De facto, como aliás o legislador bem refere, tais pagamentos são taxas e não impostos. Visam por isso compensar pela prestação de um serviço, que é a administração do processo arbitral feito pelo CAAD e os honorários dos árbitros⁹⁸ que vão decidir o caso. O serviço a prestar é idêntico quer os árbitros sejam indicados pelas partes, quer sejam escolhidos pelo Conselho Deontológico⁹⁹. Estabelecer diferenças financeiras (pagar 50% ou a totalidade) ou económicas (pagar um mínimo de metade de 306 euros ou um mínimo de 12 000 euros), com fundamento na forma como no concreto são designados todos ou alguns dos árbitros, não se justifica e constitui um forte desincentivo ao exercício do direito fundamental – ínsito no sistema arbitral – de que as partes tenham o direito de escolher um árbitro e que sejam tratados de forma igual. Por isso, estas normas violam o artigo 20º e o art. 13º (princípio da igualdade) da Constituição da República Portuguesa, e não podem ser aplicadas.

13. Conclusão

Chegada ao seu fim esta nossa reflexão, uma conclusão – que se deseja provisória – se impõe. O sistema tem defeitos e suscita questões várias. Mas é um corajoso passo em frente na direção de assegurar a resolução mais célere e qualificada das pendências fiscais. Pode esperar-se que exista um sub-produto das arbitragens fiscais, que é poderem funcionar como uma espécie de “infeção virtuosa” do sistema judicial que ajude a torná-lo menos formalista e complicado e que contribua para as mudanças dos códigos adjetivos aplicáveis num sentido de modernidade.

Existem defeitos, é certo. Mas não se trata de questões que não tenham solução, desde que perante a constatação evidente de que assim é, o legislador e a Administração pública tenham a lucidez e coragem de os corrigir.

Este texto, por isso, mais do que uma mera análise feita de um ponto de vista do direito constituído, pretende ser um pequeno contributo para uma sua revisão sistémica, com uma perspectiva *de iure condendo*. Se for lido com essa perspectiva pode ser que contribua para que se consiga confirmar o carácter pioneiro e modernizador do regime da arbitragem fiscal em Portugal. Então, sim, estaremos de facto a dar “novos mundos ao Mundo”.

Lisboa, 30 de Novembro de 2011

⁹⁸ Embora, surpreendentemente, nada nos diplomas que pudemos compulsar e que estão acessíveis no site do CAAD permita concluir qual a parte da taxa que se destina ao pagamento do ou dos árbitros, o que constitui uma grave deficiência e pode ser fonte dos maiores equívocos, sobretudo quando se sabe que a prática arbitral internacional e nacional é no sentido de que os custos das arbitragens só numa pequena parte se destinam a suportar os custos administrativos dos centros de arbitragem.

⁹⁹ Ou melhor, os custos serão marginalmente menores se as Partes escolherem os árbitros, pois isso evita o processo mais ou menos complexo de escolha pelo centro dos árbitros.