



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**Meios de ação no contencioso tributário:
uma apologia à arbitragem tributária**

Miguel Miguens

Direito e Prática Jurídica

Dissertação de Mestrado em Direito Financeiro e Fiscal

Sob a orientação do Doutor Gustavo Lopes Courinha

**Meios de ação no contencioso tributário:
uma apologia à arbitragem tributária**

Miguel Miguens

Direito e Prática Jurídica

Dissertação de Mestrado em Direito Financeiro e Fiscal

Sob a orientação do Doutor Gustavo Lopes Courinha

Agradecimentos:

Aos meus pais, por sempre acreditarem em mim, como pessoa e profissional, por me terem educado de forma a olhar para os estudos como uma mais-valia e um objetivo pessoal a atingir e também por todo o apoio que me prestaram por forma a que me fosse possível concluir os estudos.

Ao meu irmão, por me tomar como exemplo a seguir na sua vida e por todo o apoio que me transmitiu.

À minha família no geral, por todo o apoio prestado e por todo o tempo que passaram comigo. Sem eles nada disto seria possível.

Ao Doutor Gustavo Lopes Courinha, pela orientação no desenvolvimento da dissertação e pelos aconselhamentos jurídicos prestados e experiência transmitida, os quais possibilitaram a realização de um trabalho mais completo.

Aos meus professores e colegas de mestrado, cujos conteúdos lecionados e material disponibilizado foram imprescindíveis.

Aos meus colegas de trabalho, por todo o apoio e esclarecimentos prestados.

À minha empresa, que me facultou a consulta em diversa bibliografia que me serviu de suporte à realização da dissertação.

Aos meus amigos mais chegados, por toda a motivação e apoio prestados, os quais foram fundamentais para a concretização da dissertação.

A todos aqueles que, de uma certa forma, contribuíram para que a concretização da dissertação fosse possível.

Resumo:

A arbitragem é um regime implementado na jurisdição portuguesa, fundamentalmente com o principal objetivo de garantir ao sujeito passivo uma maior celeridade na resolução dos seus litígios com a Administração Tributária.

O regime da arbitragem, implementado em Portugal em 2011, é gerido pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), na pessoa do seu Presidente, Nuno de Villa-Lobos.

Os primeiros anos após a entrada em vigor deste regime em Portugal não atingiram desde logo o sucesso esperado. Questões como o desconhecimento da sua existência ou a carência de provas dadas de eficácia foram fatores determinantes para que o sucesso da arbitragem se concretizasse mais tarde.

Deste modo, querendo imperar pela celeridade processual, o regime da arbitragem prevê um prazo máximo muito restrito para que seja proferida a decisão arbitral.

Esta previsão legal permite à arbitragem distanciar-se de maneira positiva dos Tribunais tributários, no que à melhor alternativa de resolução de litígios desta natureza diz respeito.

Fatores como a celeridade e a desburocratização processual contribuem para que sejam cada vez mais os sujeitos passivos a optarem pelo regime da arbitragem em detrimento dos meios de ação convencionais.

Muitas são as vantagens que o regime da arbitragem apresenta face aos procedimentos adotados em sede de Tribunal tributário.

Nesta dissertação, são enumeradas diversas comparações entre os Tribunais arbitrais e tributários e, apurados os resultados, verificamos que há uma maior vantagem para o sujeito passivo em recorrer aos primeiros.

Nomeadamente, comparam-se os prazos de cada um dos procedimentos, o tempo médio de decisão em cada um deles, os meios de prova que o seu regime permite apresentar pelas partes, bem como o nível de competência das pessoas responsáveis pelas decisões que são proferidas.

Numa fase final, aborda-se ainda o facto de como Portugal se tornou pioneiro com a implementação de um regime jurídico desta natureza.

Palavras-Chave:

sucesso ; celeridade processual ; melhor alternativa ; vantagens ; pioneiro

Abstract:

The arbitration is a regime introduced on the Portuguese jurisdiction, mainly with the goal to guarantee to the taxpayer a bigger celerity on the resolution of its conflicts with the Portuguese tax authorities.

The arbitration regime, introduced in Portugal in 2011, is managed by the Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), on the person of its President, Nuno de Villa-Lobos.

The first years after the introduction of this regime in Portugal did not reach, from the beginning, the success expected. Reasons like the unknowledge of its existence or the absence of proof of the credibility of the regime, were some determinant factors to determine the further success of the arbitration regime.

In this sense, pretending to prevail from the procedural celerity, the arbitration regime establishes a very restrict deadline for the issuing of the arbitral decision.

This legal prevision allows arbitration to distance itself, on a positive way, from the tax Courts, as a better alternative of litigation's resolution.

Some factors like celerity and the unbureaucratic process contribute to increase the number of taxpayers who appeal for the arbitration regime, instead of the conventional methods of litigation disputes.

Many are the advantages the arbitration regime shows in contrast with the procedures adopted by the tax Courts.

On this dissertation, are mentioned some comparisons between the arbitration and tax Courts and, after all, we can verify that there is a bigger advantage to the taxpayer in appeal to the first ones.

Namely, are compared the deadlines of each procedures, the average period of decision on each, the means of evidence, as well as the expertise level of the responsible people for the arbitral decisions.

In a final stage, is also mentioned the fact of how Portugal became a pioneer with the implementation of a legal regime like this one.

Keywords:

success ; procedural celerity ; better alternative ; advantages ; pioneer

Lista de Abreviaturas:

CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CGAA	Cláusula Geral Anti Abuso
CGT	Código Geral Tributário
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPJF	Código de Procedimento Jurídico Fiscal
CRP	Constituição da República Portuguesa
CR STP	Constituição da República de São Tomé e Príncipe
DJPJ	Direção Geral de Política da Justiça
DL	Decreto-Lei
EVA	Elevado Valor Acrescentado
IMI	Imposto Municipal sobre os Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre a Transmissão onerosa de imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
ISP	Imposto Sobre os produtos Petrolíferos e energéticos
ISV	Imposto Sobre os Veículos
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LAV	Lei da Arbitragem Voluntária
PALOP	Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
PGD	Procuradoria-Geral da República
RCPAT	Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
RNH	Residente Não Habitual
SGP	Sistema Eletrónico de Gestão Processual
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCA	Tribunal Central Administrativo
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Euro

Índice

Introdução:	10
Os sujeitos da relação tributária	12
A Origem do processo tributário e os seus meios convencionais de ação	14
Princípios do Procedimento Tributário	18
Princípio da Legalidade	18
Princípio da Igualdade	19
Princípio da Imparcialidade	19
Princípio da Proporcionalidade	20
Princípio da Celeridade	21
Princípio da Generalidade	22
CAAD, uma alternativa aos meios gerais de ação	23
Arbitragem em detrimento da Reclamação Graciosa	27
Os limites da competência dos sujeitos que decidem.....	29
Sanções aplicáveis ao desrespeito pela proporcionalidade do processo	38
Arbitragem em detrimento do Recurso Hierárquico	40
A credibilidade da decisão em sede de Recurso Hierárquico.....	41
Arbitragem em detrimento da Impugnação Judicial	44
Taxa de sucesso do sujeito passivo: um fator influenciador de recurso ao CAAD	47
Liberdade dos árbitros e autonomia processual como vantagem da arbitragem.....	48
Meios de prova	49
Valor da causa do processo como fator impeditivo de acesso ao CAAD.....	50
O prazo para proferir decisão como fator de desempate.....	51
Coligação de autores e cumulação de pedidos, uma possibilidade assegurada pela arbitragem.....	52
Duração do processo.....	54
O interesse do próprio Estado no recurso à arbitragem	57
As tendências da decisão arbitral	59
Tramitação do processo arbitral	60
A possibilidade de migração dos processos para a arbitragem, um contributo para a justiça portuguesa?	62
A desmaterialização do processo arbitral	65

A publicidade do processo arbitral	66
Tribunal arbitral, um verdadeiro Tribunal à luz da Constituição – os efeitos das suas decisões sobre a Administração Tributária.....	67
A irrecorribilidade da decisão arbitral, uma desvantagem do processo de arbitragem?	69
A uniformização jurisprudencial.....	73
Efeitos do recurso da decisão arbitral.....	78
Arbitragem, um sistema pioneiro e de carácter exemplar para as outras jurisdições	79
A arbitragem em Espanha.....	79
A arbitragem no Brasil	81
A arbitragem nos P.A.L.O.P.	83
Angola.....	83
São Tomé e Príncipe	85
Cabo Verde.....	86
Propostas de autor	89
A (re)criação de um regime de transição processual para a arbitragem.....	89
O contorno da irrecorribilidade da decisão arbitral.....	94
A possibilidade de recurso na discordância de um dos árbitros	94
A possibilidade de recurso na prorrogação do prazo para decisão arbitral.....	96
Estatísticas do CAAD:	97
Conclusão:	103
Bibliografia:.....	107

Introdução:

Numa justiça que se tem revelado cada vez mais ineficiente, em que as secretarias dos Tribunais tributários têm estado cada vez mais congestionadas com o número de processos que todos os dias dão entrada, o Centro de Arbitragem Administrativa (doravante designado de CAAD) surge como um modelo pioneiro de resolução de litígios em matéria administrativa e tributária, tendo vindo a contribuir assim para o aceleração da resolução dos litígios entre o sujeito passivo e a Administração Tributária, bem como para a inovação da justiça portuguesa num todo.

Introduzida no regime jurídico português pelo Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, a arbitragem tem vindo, ao longo do tempo, a marcar a sua posição enquanto meio de ação para resolução de conflitos tributários.

Até à sua entrada em vigor, o sujeito passivo português via o seu leque de defesas em matéria tributária limitado aos meios convencionais, os quais não imperam pela eficácia e celeridade processuais.

A arbitragem tributária surgiu assim com um objetivo principal, o de impor a celeridade aos processos que opõem o sujeito passivo à Administração Tributária.

Com um regime em vigor que prevê que o processo de arbitragem pode durar um máximo de seis meses (podendo este período ser prorrogado por outro igual), o CAAD veio assim contribuir de forma clara, não só para o sujeito passivo, que desde aí tem tido a possibilidade de fazer valer os seus direitos face ao Estado num menor período de tempo, como para o próprio Estado, que sentiu um “alívio” com o descongestionamento dos processos pendentes nos seus Tribunais.

Ao longo deste trabalho, serão abordadas as características do regime da arbitragem, bem como as características de cada um dos meios convencionais de ação em sede tributária, tentando chegar-se à conclusão de qual o meio mais benéfico para o sujeito passivo, se através do CAAD, se através dos meios gerais.

Para tal, serão tidos em conta fatores de comparação tais como as competências das pessoas que proferem as decisões em cada um dos meios, quais as custas que o sujeito passivo terá de suportar para recorrer a cada um deles, quais os meios de prova que podem ser apresentados pelas partes intervenientes no processo ou até qual a taxa de sucesso do sujeito passivo face à Administração Tributária e se isso é, ou não, um fator que pode influenciar a decisão do mesmo no momento de escolher qual a via a recorrer.

Este novo regime de resolução de litígios não obteve à partida o mediatismo esperado, sendo vários os fatores que contribuíram para que a sua afirmação não fosse desde logo a que é sentida nos dias de hoje.

Fatores como o desconhecimento do regime da arbitragem tributária pelo sujeito passivo, a desconfiança de algo que é recente e sem provas dadas, ou até mesmo a falta de vontade para sair da “zona de conforto” fizeram com que o sujeito passivo não olhasse para o CAAD como um meio de excelência para resolver os seus litígios com a Administração Tributária.

Contudo, à medida que os anos passaram, as vantagens de envergar por um sistema alternativo foram aparecendo e foram sendo dadas provas de que a arbitragem é um regime não só alternativo aos meios gerais de ação, como também mais benéfico na maioria das situações.

Tal como tudo, também a arbitragem tem as suas desvantagens quando comparada, por exemplo, com a figura da Impugnação Judicial, mas o objetivo deste trabalho é explorar ao máximo o regime implementado pelo CAAD por forma a mostrar que, no final de contas, é o meio de ação mais eficaz na resolução de litígios tributários.

Serão consideradas também as estatísticas do regime de arbitragem, desde o ano da sua instauração até aos dias de hoje, de forma a que se perceba o sucesso e a importância que este regime alternativo tem vindo a ter ao longo dos anos.

O impacto na inovação da justiça em Portugal tem sido tanto que outras jurisdições, com olhos postos em Portugal, têm tomado medidas para a criação de um regime idêntico, numa tentativa de resolver o comum problema do congestionamento e atraso processual.

Portugal surgiu assim como um país pioneiro no que à inovação e criação de um regime alternativo de resolução de litígios diz respeito, tendo provado que nem sempre há necessidade de se viver “preso” às práticas reiteradas utilizadas e que a elas se pode fazer face, principalmente quando não são um meio eficaz e bem assim, consequentemente, acabando por ser prejudiciais para o sujeito passivo, para o Estado e para o país num todo.

A arbitragem tributária veio despoletar uma “viragem” num país com uma justiça adormecida e desgastada, dando uma nova esperança para todos aqueles que querem fazer valer os seus direitos em tempo útil.

Os sujeitos da relação tributária

No âmbito de uma relação jurídica tributária, podemos designar dois tipos de sujeitos, com objetivos e fundamentos opostos.

De um lado, na posição de entidade que liquidou a obrigação tributária, surge a Administração Tributária, em representação do Estado e na qualidade de sujeito ativo, sendo ela a titular do direito de exigir da outra parte o cumprimento da obrigação tributária a que aquele está consignado.

Escusado será dizer que, na atuação e exercício das suas competências, a Administração Tributária terá de agir com respeito pelos princípios fundamentais e pelos direitos e garantias dos contribuintes.

Contudo, tal como Rui Duarte Morais explica no seu Manual de Processo e Procedimento Tributário *“A legitimidade de uma determinada administração fiscal para intervir (ser “parte”) num concreto procedimento depende da sua competência. Primeiro, competência em razão da matéria: tem que estar em causa uma relação jurídica relativa a um tributo cuja administração lhe incumba. Segundo, competência territorial (...) Terceiro, competência em razão da hierarquia”*.¹

Do outro lado, temos o próprio contribuinte, na qualidade de sujeito passivo, podendo este ser uma *“pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”*.²

Todavia, o sujeito passivo não tem que, necessariamente, assumir sempre a figura de uma pessoa, tal como a imaginamos. Não só a lei o refere na sua letra, como também autores como Saldanha Sanches fazem questão de referir essa definição de sujeito passivo de uma forma a que o leitor não associe automaticamente a figura do sujeito passivo a uma pessoa física. Assim, estabelece Saldanha Sanches que *“podemos ter como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa singular ou colectiva mas também uma entidade a que o legislador fiscal atribuiu relevância sem a transformar em pessoa jurídica. Como o agregado familiar ou certas situações de facto que são também personalizadas: p. ex., as sociedades irregulares. Ou um ente puramente fiscal, não*

¹ MORAIS, Rui Duarte – Manual de Procedimento e Processo Tributário. 1ª Edição. Porto: Almedina, 2014. 978-972-40-5021-8, p. 56 e 57.

² Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 18º nº 3.

*personalizado, como o estabelecimento estável que um certo sujeito passivo, não residente num determinado país, possui nesse mesmo país.”*³

Ainda neste pressuposto do que pode, ou não, enquadrar-se no conceito de sujeito passivo, podemos deduzir que sujeito passivo é aquele sobre quem recai a obrigação efetiva de pagar o imposto ao Estado, i.e., de o pagar à figura da Administração Tributária, nos termos e prazos estabelecidos na lei para o efeito. O sujeito da obrigação pode também ser o seu substituto fiscal, uma vez que na falta de resposta por parte do devedor principal, deverá ser o seu substituto a responder pelos tributos em falta. Já pelo contrário, encontra-se excluído do conceito de sujeito passivo todos aqueles que são, de uma forma ou de outra, alheios à obrigação tributária.

Será pertinente também olharmos para o espaço temporal durante o qual o sujeito passivo do imposto é, de facto, atribuído a essa qualidade. Assim, cabe verificar que a prestação tributária que constitui um sujeito ou qualquer outro com capacidade contributiva, como definido por lei, de se fazer valer como sujeito passivo, não é bastante para o fazer valer nessa qualidade por tempo indeterminado.

Como forma de garantir que os sujeitos passivos não ficam para sempre consignados às suas dívidas tributárias, o legislador previu o prazo ordinário de prescrição das mesmas, tendo disposto que estas, salvo leis especiais que regulem noutro sentido, prescrevem no prazo de oito anos, tendo este prazo começo no termo do ano em que se verificou o facto tributário ou na data em que o facto tributário ocorreu, consoante sejam impostos periódicos ou de obrigação única, respetivamente.⁴ A isto, ressalvam-se as situações especiais que respeitam a uma contagem temporal diferente da referida, como é o caso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante designado de IVA).

A relação jurídica tributária assume-se assim como um desenrolar de atos tributários que, tanto podem ser favoráveis ao sujeito passivo, como desfavoráveis. É então aqui que nasce o direito do sujeito passivo em poder contestar esses atos tributários que lhe são desfavoráveis, nascendo assim

³ SANCHES, Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a edição. Coimbra : Coimbra Editora, Limitada, 2001. 972-32-1119-X. p. 134.

⁴ Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 48.º n.º 1

Que estabelece:

“1 – As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”

o processo tributário, que oporá a Administração Tributária, enquanto entidade credora do alegado imposto, e o contribuinte, enquanto devedor da alegada obrigação tributária.

A Origem do processo tributário e os seus meios convencionais de ação

O procedimento tributário consiste na composição de “um conjunto de atos e formalidades, relativamente autónomos, organizados sequencialmente, dirigidos à produção de um determinado resultado”.⁵

O procedimento e processo tributário são regulados por um instrumento principal denominado de Código de Procedimento e Processo Tributário, o qual fora aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

O Procedimento Tributário está definido no artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante designada de LGT), como “*toda a sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários*”.⁶

⁵ MORAIS, Rui Duarte – Manual de Procedimento e Processo Tributário. 1ª Edição. Porto: Almedina, 2014. 978-972-40-5021-8, p. 10.

⁶ Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 54.º.

Que na sua plenitude prevê:

“1 – O procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- a) as ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;*
- b) a liquidação dos tributos quando efetuada pela administração tributária;*
- c) a revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;*
- d) o reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;*
- e) a emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;*
- f) as reclamações e os recursos hierárquicos;*
- g) a avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;*
- h) a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.*

2 – As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.

3 – O procedimento tributário segue a forma escrita, sem prejuízo da tramitação eletrónica dos atos do procedimento tributário nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, mediante a qual será regulada a obrigatoriedade de apresentação em suporte eletrónico de qualquer documento, designadamente requerimentos, exposições e petições.

(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

4 – Os documentos emitidos e os atos praticados por meios eletrónicos pela administração tributária têm o mesmo valor legal dos documentos autênticos emitidos e dos atos praticados em suporte papel, desde que garantida a sua autenticidade, integridade, confidencialidade e conservação de acordo com os requisitos legais e regulamentares exigíveis pelo Sistema de Certificação Eletrónica do Estado – Infraestrutura de Chaves Públicas, nos termos a regulamentar por portaria do Ministro das Finanças.

O conjunto de regras regulamentares do procedimento tributário visa garantir que, quer os sujeitos passivos, quer a Administração Tributária, cumpram as regras estabelecidas, evitando assim que se adotem formas procedimentais desconformes às que melhor se aplicam à situação.

Mas qual foi a razão que despertou a necessidade de criação e regulação do procedimento tributário?

Com o correr dos anos, cada vez eram mais os litígios que opunham duas figuras. De um lado, os contribuintes, na qualidade de sujeitos passivos dos impostos. Do outro, a Administração Tributária, assumindo a qualidade de órgão representativo do Estado e credora do imposto.

“Embora em abstracto a administração tributária possa ser encarada quer como uma parte interessada no procedimento (...), o certo é que a correcta captação do seu papel passa pela sua consideração como um actor procedimental isento, que aplica o Direito e prossegue o interesse público na sua vertente de justiça e verdade material.”⁷

Dos litígios que opõem o Estado aos sujeitos passivos dos impostos, surgiu a necessidade de serem criadas, ao longo do tempo e como forma de regulação dos casos concretos, normas reguladoras daquele que hoje conhecemos por processo de contencioso tributário.

Também a carência normativa desde logo se mostrou ser um problema para o processo contributivo português.

Surgiu assim a necessidade de criação de órgãos capazes de regular conflitos em matéria fiscal. Estes órgãos de resolução e regulação de conflitos agem por forma a garantir o cumprimento dos atos tributários por parte do sujeito passivo e, em simultâneo, uma correta atuação da Administração Tributária enquanto entidade fiscalizadora.

Assim, surgiu a oportunidade por parte dos sujeitos passivos em fazer valer os seus direitos tributários sempre que estivessem em desacordo com a Administração Tributária, por exemplo, na

5 – Os atos praticados por meios eletrónicos pelo dirigente máximo do serviço são autenticados com assinatura eletrónica avançada certificada nos termos previstos pelo Sistema de Certificação Eletrónica do Estado – Infraestrutura de Chaves Públicas.

(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

6 – Sem prejuízo do disposto na presente lei, o exercício do direito de inspeção tributária constará do diploma regulamentar próprio.

(Renumerado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Corresponde ao anterior n.º 5).”

⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da Lições de Procedimento e Processo tributário. Coimbra Editora, 2ª edição, 2008. ISBN 978-972-32-1549-6. p. 115.

liquidação de um tributo que originou uma obrigação ao sujeito passivo para com a Administração Tributária.

A partir daqui os sujeitos passivos puderam utilizar os meios de ação em sede de defesa tributária que hoje conhecemos e que são considerados como os “meios gerais” de defesa em sede tributária.

Contudo, embora haja uma cada vez maior regulação do procedimento tributário e por mais vasta que seja a Jurisprudência de decisões proferidas em matéria fiscal, certo é que os órgãos tradicionais de decisão de questões em matéria fiscal se têm mostrado incapazes de proferir, em tempo útil,⁸ decisões que dissolvam o litígio existente entre o sujeito passivo e a Administração Tributária.

Muitos são os processos de matéria fiscal que continuam pendentes de decisão, tendo sido concluído que *“Nos últimos anos, a jurisdição estadual revelou-se incapaz de, por si só, conseguir travar a crescente avalanche de processos pendentes por juiz e por tribunal de 1.ª instância. Os números falam por si: pendentes por juiz encontra-se em média 737 processos, mas tribunais há em que as pendências são de 1000 processos. No total aguardam por decisão em tribunais judiciais tributários mais de 43 000 processos.”*⁹.

Este artigo permite-nos chegar à conclusão que a justiça tributária portuguesa tem vindo a encontrar cada vez mais dificuldades em fazer face aos avultados e complexos processos que lhe têm chegado e que dela aguardam decisão.

Com isto, a pergunta mantém-se, será o recurso aos órgãos decisórios gerais (via Tribunais tributários) o mais acertado pelo sujeito passivo para fazer valer os seus direitos em matéria tributária? Os factos demonstram que não.

Nuno de Villa-Lobos, na qualidade de Presidente do CAAD, afirma que *“A falta de resposta adequada e eficaz dos tribunais judiciais tributários, face à crescente complexidade e sofisticação do Direito Fiscal português, é também uma preocupação evidente dos contribuintes que a eles se têm de sujeitar.”*

Desde sempre, as decisões tributárias couberam aos órgãos Estatais, quer na figura da Administração Tributária, quer na figura dos Tribunais tributários.

⁸ Entenda-se por “tempo útil” aquele que a lei prevê para a conclusão dos processos fiscais, garantindo assim que, tanto o sujeito passivo como a Administração fiscal possam, sendo-lhes a conclusão do processo favorável, exercer os seus direitos ou, sendo-lhes aquela desfavorável, fazer uso dos mecanismos de defesa e recurso da decisão que lhes assistem.

⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de – Novo Paradigma da Justiça Tributária (2011). Site CAAD, p. 24.

Tempos de mudança exigem ações de melhoria e acompanhamento da inovação global da sociedade e do sistema jurídico português.

*“For too many years, the resolution of disputes was deemed in Portugal as being exclusively reserved to the State courts, and justice as a task exclusive to the judicial power. (...) The duration of proceedings is so extended that it frequently results in countless injustices, and such excessive, even scandalous, duration often entails their prescription, without anything being discovered, or anyone being sentenced or compensated.”*¹⁰

A ineficiente resposta por parte dos meios gerais de decisão motivou a implementação de um meio alternativo, inovador e capaz de fazer face à necessidade de resposta dos litígios tributários em Portugal.

Surgiu assim a nova jurisdição arbitral, a qual é administrada pelo CAAD e que pretende encontrar alternativas de resposta ao sujeito passivo, podendo este igualmente fazer valer os seus direitos tributários, tal como faria nos meios gerais de ação, mas garantindo uma maior celeridade, eficácia e qualidade processuais.

¹⁰ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais – The Portuguese Tax Arbitration Regime. Coimbra : Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6075-0.

Princípios do Procedimento Tributário

Tal como tudo na vida, também o procedimento tributário se rege por princípios pré-estabelecidos que, de uma forma reiterada, permitem que o respeito pela lei e pelas partes integrantes do processo seja garantido.

A tributação respeita a determinados fins, visando com isso garantir “*a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas*”.¹¹

Deste modo, a tributação está consignada ao respeito por determinados princípios constitucionais, dispostos no artigo 5º da LGT, os quais são o da generalidade, igualdade, legalidade e justiça material.

Da mesma forma que a tributação tem de respeitar a diversos fins impostos por lei, também o procedimento tributário estabelece uma série de princípios aos quais a Administração Tributária está consignada a respeitar e que visam regular a prossecução de todo o procedimento. Estes princípios estão dispostos no artigo 55º e seguintes da LGT.

De entre os princípios que regulam o procedimento tributário, podemos destacar os seguintes:

Princípio da Legalidade

Este princípio estabelece que todo e qualquer procedimento deverá ter por base o que está previsto na lei, não podendo serem tomadas decisões ou praticados atos que não vão de encontro à letra da mesma, “*resultando a invalidade e conseqüente anulabilidade dos actos que a contrariem*”.¹² Assim, as partes intervenientes no processo poderão agir no exercício dos seus direitos, mas sempre dentro dos limites das forças da lei e dentro dos poderes que lhes forem por ela atribuídos.

Desta forma, vem ainda o Código do Procedimento Administrativo (doravante designado de CPA) definir que “*Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins*”.¹³

Contudo, vem Saldanha Sanches, na sua análise face a este princípio da legalidade em âmbito tributário, afirmar que “*considerar que tudo o que tem ligação com incidência do imposto,*

¹¹ Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 5º nº 1.

¹² NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 106.

¹³ Decreto-Lei nº 4/2015, de 7 de janeiro – Código do Procedimento Administrativo.

independentemente do alcance preciso da norma, está sujeito ao princípio da legalidade seria alargar excessivamente esta garantia do contribuinte e com isso impedir o seu funcionamento eficaz.”¹⁴

A violação deste princípio por parte da Administração Tributária pode até dar lugar ao processo de arbitragem, no sentido em que *“resulta na anulabilidade do acto tributário ou do acto em matéria tributária em causa por vício de violação de lei, admitindo-se que o contribuinte ou outro interessado lance mão dos meios tutelares gratuitos, judiciais e jurisdicionais à sua disposição, designadamente (...) o pedido de constituição de tribunal arbitral”*.¹⁵

Princípio da Igualdade

Este princípio estabelece que ambas as partes constituintes *“dispõem no processo tributário de iguais faculdades e meios de defesa”*,¹⁶ garantindo que todos são iguais perante a lei.

Ora neste sentido, não é pelo facto de uma das partes intervenientes ser o Estado, na figura da Administração Tributária, que se deverá dar maior atenção a esta ou beneficiá-la em detrimento do sujeito passivo.

Em âmbito processual, ambas as partes estão em pé de igualdade e são tratadas da mesma forma aos olhos da lei, sob pena de anulabilidade de todas e quaisquer ações que sejam contrárias a este, e a todos, os princípios.

Princípio da Imparcialidade

O princípio da imparcialidade define que não se poderá beneficiar qualquer das partes intervenientes no processo em detrimento da outra.

Dando um exemplo prático, ainda que a Administração Tributária seja uma parte interessada, enquanto credora do imposto, no pagamento por parte do sujeito passivo, deverá aquela agir com um certo grau de imparcialidade que a impossibilite de tomar medidas que a venham a favorecer única e exclusivamente a si própria, em detrimento da esfera jurídica do sujeito passivo.

¹⁴ SANCHES, Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a edição. Coimbra : Coimbra Editora, Limitada, 2001. 972-32-1119-X.

¹⁵ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 112.

¹⁶ Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 98.º.

Neste sentido, podemos citar que *“São, em geral, apontadas ao princípio da imparcialidade duas vertentes: uma negativa e uma positiva. Na sua vertente negativa, o princípio da imparcialidade impõe à Administração a proibição de actuar de acordo com objectivos ou interesses que não correspondam à satisfação do interesse público, que, segundo a lei, lhe compete prosseguir. No plano da vertente positiva, impõe-se à Administração a ponderação exhaustiva dos interesses juridicamente protegidos presentes no caso a conformar.”*¹⁷

Princípio da Proporcionalidade

Este traduz-se no princípio que mede o grau de atuação das partes intervenientes no processo, obrigando a que todos os atos praticados sejam *“os adequados aos objectivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade”*.¹⁸ A própria Constituição da República Portuguesa (doravante designada de CRP) estabelece, no seu artigo 266º n° 2, este como um princípio fundamental aplicado aos órgãos da Administração Pública.

Também a LGT menciona, no seu artigo 51º n° 2, que nas próprias providências cautelares, deve ser tida em atenção a proporcionalidade entre as mesmas e o dano que se pretende evitar.

Assim, a própria lei estabelece correções e sanções aplicáveis aos atos praticados pelas partes que são desconformes e não proporcionais aos objetivos que se pretendem alcançar, sanções essas que abordarei mais à frente.

De uma forma sucinta, este princípio acaba por se tornar num mecanismo para impedir um eventual abuso de poderes, *“resultando a exigência para os órgãos e serviços administrativos actuarem, no exercício das suas funções, com cautela, ponderação e, lá está, com proibição do excesso.”*¹⁹

Proporcionalidade é sinónimo de equilíbrio e é com este equilíbrio que se consegue garantir que os meios utilizados são os indicados ao fim que se pretende atingir. *“Este princípio ganha particular importância na aplicação da norma que tem de ser adequada e visar um justo equilíbrio entre os meios empregues e os fins que se visam alcançar.”*²⁰

¹⁷ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 121.

¹⁸ Decreto-Lei n° 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 46º.

¹⁹ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 117.

²⁰ CATARINO, João Ricardo – *Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 6ª edição. Edições Almedina, S.A., 2018. ISBN 978-972-40-7473-3. p. 107.

*“O princípio constitucional da proporcionalidade abrange três corolários distintos: a necessidade, a adequação e a proporcionalidade stricto sensu.”*²¹

Princípio da Celeridade

Este princípio está, de certa forma, dependente do princípio da Proporcionalidade, uma vez que, para se conseguir um procedimento tributário célere, é necessário que os meios processuais adotados pelas partes intervenientes no processo sejam os mais indicados à situação e que os prazos definidos por lei sejam respeitados. Com o cumprimento destes dois princípios, certamente o processo de contencioso tributário será o mais célere e adequado à situação em concreto.

A própria lei faz menção a este princípio como *“o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução.”*²²

Contudo, *“entende a jurisprudência que a infracção ao princípio da celeridade processual não integra qualquer nulidade, apenas sendo susceptível de acarretar, em abstracto, responsabilidade de carácter disciplinar.”*²³

São vários os interesses por detrás do cumprimento do princípio da celeridade, de entre os vários interesses que a ele estão ligados, podemos destacar *“o interesse da arrecadação de receita tributária; o interesse na estabilização da situação jurídica do contribuinte e o próprio interesse na efectividade do princípio da segurança jurídica.”*²⁴

Neste contexto, percebemos que o interesse na rápida resolução do litígio não advém exclusivamente da vontade do sujeito passivo, tendo também o próprio Estado o interesse de efetivar a questão e extinguir o litígio o quanto antes.

Da perspetiva do Estado, o interesse na celeridade processual está preso ao facto de, quanto mais rápido for proferida uma decisão que ponha término ao processo tributário, sendo essa decisão a favor do Estado, na figura da Administração Tributária, mais rápido poderá o Estado exercer o seu

²¹ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 117.

²² Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 97º nº 1.

²³ ROCHA, Joaquim Freitas da Lições de Procedimento e Processo tributário. Coimbra Editora, 2ª edição, 2008. ISBN 978-972-32-1549-6. p. 209 e 210.

²⁴ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 124 e 125.

direito, enquanto credor do imposto, de exigir o pagamento daquele perante o sujeito passivo e, conseqüentemente, reforçar os seus cofres.

Contrariamente, analisando o interesse da perspectiva do sujeito passivo, a ser proferida decisão em seu favor, mais rápido poderá exonerar-se do processo e, possivelmente, poderá dali receber juros indemnizatórios/compensatórios por parte de Estado.

Princípio da Generalidade

É o princípio ao qual a tributação tem de respeitar e que acaba por ter origem na CRP, a qual consagra que “*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*”.²⁵

Desta forma, este princípio faz menção de que estão sujeitos a tributação todos os residentes e não residentes que obtenham rendimentos em território português, sem prejuízo das disposições aplicáveis às demais isenções previstas na lei tributária e aos métodos de eliminação da dupla tributação internacional.

Para além destes princípios, estão definidos outros, como o Princípio da Verdade Material, Princípio da Colaboração, Princípio da Boa Fé, Princípio da Confidencialidade, Princípio da Participação e Princípio do Inquisitório, sendo que todos estes remetem para os princípios acima definidos, atuando como forma de garantia do correto funcionamento do processo tributário.

O problema que aqui se encontra é o facto de os meios convencionais de ação por parte do sujeito passivo (i.e. Reclamação Graciosa ou Impugnação Judicial), nem sempre cumprirem os princípios acima descritos, o que se traduz numa inconstitucionalidade do procedimento tributário.

²⁵ Decreto-Lei de 10 de abril de 1976 – Constituição da República Portuguesa, artigo nº 103º nº 2.

CAAD, uma alternativa aos meios gerais de ação

O CAAD surge como uma forma de solucionar a insuficiência da capacidade de resposta dos meios convencionais de ação no âmbito do contencioso administrativo e tributário, visando assim ser a alternativa de excelência do sujeito passivo, promovendo a maior celeridade processual na decisão e dissolução do litígio existente. *“A multiplicidade de meios processuais é, hoje, um obstáculo a uma justiça célere, levantando questões que fazem retardar a decisão final.”*²⁶

Tendo vindo o Despacho nº 5097/2009, de 27 de janeiro, a aprovar a criação de um Centro de Arbitragem, teve assim o CAAD a possibilidade de surgir e atuar como um meio inovador do sistema jurídico português, independente do Estado, no qual podem ser resolvidos litígios de direito público, tanto em domínio administrativo, como em domínio tributário, mas desta vez através de um procedimento de resolução alternativa.

*“Ao contrário da ideia geralmente difundida, a resolução alternativa de litígios é uma prática muito antiga no âmbito do Direito Administrativo. Na verdade, se recorrermos a uma noção ampla de resolução alternativa de litígios, entendendo-a como a procura, fora dos tribunais, de solução de conflitos que ocorrem, em regra, entre os cidadãos e a Administração, então, nesse caso, as impugnações administrativas, nomeadamente, as reclamações e os recursos, são, desde sempre, um meio ao dispor dos cidadãos. Todavia, (...) os resultados práticos da sua aplicação têm ficado aquém do exigível(...).”*²⁷

Tal como o procedimento tributário apreciado pelos meios normais, também o procedimento de arbitragem administrativa e tributária está sujeito a determinados princípios,²⁸ visando ter como garantias fundamentais os princípios da celeridade e proporcionalidade processual. Em entrevista ao jornal digital “Dinheiro Vivo”, referiu Nuno de Villa-Lobos que *“Não há pré-juízos a favor ou*

²⁶ COELHO, Sara Pinto – O Princípio da Adequação Processual no âmbito do Contencioso Tributário: sua instrumentalização face ao Direito de Tutela Jurisdicional Efetiva. Porto, 2015. p. 24.

²⁷ OLIVEIRA, António Cândido de – Resolução Alternativa de Litígios: As Impugnações Administrativas. In Mais Justiça Administrativa e Fiscal. 1ª edição, 2010. ISBN 978-972-32-1887-9, p. 113 e 114.

²⁸ Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa, que prevê:

“1. A arbitragem rege-se pelos seguintes princípios:

- a) Imparcialidade e independência dos árbitros;*
- b) Autonomia do tribunal na condução do processo e na determinação das regras aplicáveis;*
- c) Celeridade e flexibilidade processual;*
- d) Igualdade das partes e observância do contraditório;*
- e) Cooperação e boa-fé;*
- f) Julgamento de acordo com o direito constituído;*
- g) Transparência e publicidade das decisões arbitrais;*
- h) Desmaterialização processual;*
- i) Moderação dos encargos processuais.”*

*contra ninguém, a justiça não se compadece com preferências. (...) o que significa que não se devem fazer juízos de valor à partida, devendo assumir que ambas as partes estão, desde logo, em pé de igualdade. Não é pelo facto de ser o Estado uma das partes intervenientes no processo, que se deve ter um sentido de decisão diferente.”*²⁹

Note-se que, embora os princípios que regem o procedimento de arbitragem tributária sejam idênticos aos princípios que regem o processo tributário convencional, destacam-se a desmaterialização do processo, bem como o facto de a questão em análise ser, por regra, apreciada por três juízes (árbitros), vantagens estas que abordaremos mais à frente, aquando da comparação específica do CAAD com os órgãos de apreciação dos meios convencionais, i.e., os Tribunais do Estado.

A arbitragem tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, o qual veio aprovar o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante designado de RJAT) no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril [Orçamento do Estado para 2010], na versão introduzida pelos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro [Orçamento do Estado para 2013]).

O CAAD surge assim como um meio que atua, não só ao serviço dos individuais, mas também ao serviço das empresas e até do próprio Estado.

Desta forma, os Tribunais arbitrais são considerados “verdadeiros” Tribunais, na medida em que assentam nos princípios constitucionais previstos na CRP, da mesma forma que acontece com os Tribunais do Estado. *“Estas duas instâncias decisórias posicionam-se, portanto, de forma paralela na ordem jurisdicional portuguesa, sendo as intercepções entre ambas de natureza excepcional. (...) Porém, a atribuição de competência a um tribunal arbitral não significa que a acção dos tribunais do Estado fique definitivamente afastada.”*³⁰

The “arbitration constitutes an “alternative” dispute resolution mechanism, as opposed to the jurisdiction of normal courts. As opposed to courts, which are constituted, and remain in place to

²⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de – Jornal Digital Dinheiro Vivo. 2019.

³⁰ NÁPOLES, Pedro Metello de; COELHO, Carla Góis – Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação nº 5 – A arbitragem e os tribunais estaduais – alguns aspectos práticos. 2012. p. 196 e 197.

decide on a range of cases determined by abstract rules, arbitral tribunals are constituted for one specific dispute, and dissolved once the dispute has been resolved.”³¹

*“Ao inovador regime jurídico da arbitragem em matéria tributária foi cometida a prossecução de três objetivos essenciais, a saber: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir maior celeridade na resolução de litígios em matéria tributária e contribuir para a redução das pendências nos Tribunais Tributários.”*³²

Ainda assim, *“ficando de fora do seu âmbito de abrangência muitas questões jurídico-tributárias cuja resolução incumbe aos Tribunais Administrativos e Fiscais, particularmente as que têm por objeto atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade dos atos de liquidação.”*³³

O impacto e reconhecimento internacional do modelo de arbitragem tributária foi de tal modo grande, que o próprio Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante designado de TJUE), atribui aos Tribunais tributários o papel de seus *“interlocutores diretos”*, tal como sublinha Nuno de Villa-Lobos, através do reenvio prejudicial, o qual abordaremos mais à frente.

*“O leque de matérias compreendidas no objecto do CAAD é mais do que suficiente para se vir a perceber futuramente em que medida este tipo de mecanismo de resolução de litígios constitui uma mais valia por comparação com os mecanismos tradicionais (via tribunais estaduais) e, ao mesmo tempo, permite ir testando e afinando soluções que por serem inovadoras têm naturalmente o risco associado.”*³⁴

Relativamente aos custos que o recurso ao CAAD acarreta, estes são idênticos aos que são praticados nos Tribunais tributários do Estado, pelo que falaremos mais a fundo sobre esta questão posteriormente, aquando da comparação do CAAD com o processo de Impugnação Judicial.

Um dos principais problemas que se originou aquando da implementação do CAAD em Portugal, foi o facto de não existirem precedentes deste modelo de resolução de litígios em matéria tributária,

³¹ MUÑOZ, David Ramos – A Game of Snakes and Ladders – Tax Arbitration in an International and EU Setting. In SARMIENTO, Daniel; FALLOIS, Domingo J. Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie – *Litigation EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*. Netherlands, 2014. ISBN 978-90-8722-217-8. p.116.

³² PEREIRA, Tânia Carvalhais – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 256.

³³ BENTO, Vanda Cristina Mendes – Principais Determinantes do Contencioso Tributário: Da Teoria a um Estudo de Caso. Tomar. p. 35 e 36.

³⁴ ESQUIVEL, José Luís – A arbitragem institucionalizada e os conflitos de direito administrativo. In Mais Justiça Administrativa e Fiscal. 1ª edição, 2010. ISBN 978-972-32-1887-9, p. 127.

tanto a nível nacional como internacional, o que por si só, se traduziu numa barreira ao êxito inicial da implementação deste sistema.

O CAAD é assim um modelo de resolução de litígios tributários pioneiro, sendo um marco para o sistema jurídico português, espelhando a inovação nacional neste âmbito.

Neste sentido, fazendo alusão ao que disse Nuno de Villa-Lobos em entrevista ao Jornal “Sol”, sobre os riscos que a imposição deste sistema em Portugal implicou, o mesmo referiu que, *“Aquando da sua criação, a falta de precedentes a nível nacional e internacional levantou naturais reservas na comunidade jurídica. Não sendo conhecidos outros exemplos, a decisão de avançar com esta medida envolvia riscos numa área muito sensível. (...) à medida que o funcionamento da arbitragem foi sendo conhecido pelos contribuintes, a tendência de crescimento do número de processos a dar entrada no CAAD tem sido visível: em 2012, a procura já é cerca de 5 vezes superior à registada no ano de arranque.”*

Neste sentido, vem também João Taborda da Gama fazer uma menção à inovação que foi a institucionalização da arbitragem tributária na justiça portuguesa, o que permitiu a que Portugal se afirmasse como um país recetivo a novas modalidades de justiça e capaz de acompanhar a evolução, *“Aquilo que há uns anos pareceria ficção científica foi planeado, executado e está hoje a funcionar. (...) Numa altura em que inevitavelmente vai mudar o modo como o Estado e a sociedade se articulam, este exemplo de possibilidade pode servir de base à discussão sobre todos aqueles institutos que, dentro e fora da Justiça, começam a ser repensados. E se há área que precisa de inteligência criativa é a da Justiça.”*³⁵

É certo que, cada vez mais, o CAAD tem sido uma opção mais atraente para o sujeito passivo em casos de contencioso administrativo ou tributário. *“A preferência do contribuinte pela justiça arbitral não será certamente alheia às óbvias vantagens oferecidas por este meio alternativo de resolução de litígios, como sejam os curtíssimos prazos para emissão da decisão arbitral, a simplicidade do processo arbitral, a maior especialização no tratamento de matérias muitas vezes de grande complexidade técnica.”*³⁶

Tal como o processo tributário se faz valer de determinados princípios constitucionais que pretendem proteger as partes envolvidas, também o processo arbitral está munido de princípios

³⁵ GAMA, João Taborda da – As virtudes escondidas da arbitragem fiscal. Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014, pág.13.

³⁶ FERREIRA, Mónica Velosa – A Cláusula Geral Anti-Abuso na Jurisprudência do CAAD. Revista de Arbitragem Tributária nº 5. 2016, pág.42.

como o do Contraditório, Igualdade das partes, Autonomia do Tribunal Arbitral, Oralidade e Imediação, livre apreciação dos factos e livre determinação das diligências de produção de prova necessárias pelos juízes/árbitros, Cooperação e Boa-Fé processual e ainda pelo princípio da Publicidade.

Vamos agora então explorar o procedimento adotado em sede de arbitragem tributária, justificando o porquê de ser a via mais viável ao sujeito passivo, em detrimento dos modelos convencionais que o assistem. No entanto, embora façamos uma comparação da arbitragem a cada um dos meios convencionais que assistem ao sujeito passivo, é sabido que o principal substituto do regime da arbitragem é o instituto da impugnação judicial.

Como já referimos, o principal objetivo da arbitragem passa pela garantia da celeridade processual e pelo descongestionamento dos Tribunais tributários, contudo podemos ainda verificar que um dos seus principais objetivos é também *“o reforço da tutela jurisdicional efectiva e dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, na medida em que passam a ter ao seu dispor mais um meio para verem assegurados os seus direitos, onde os julgadores são árbitros com especialização na matéria litigada.”*³⁷

Arbitragem em detrimento da Reclamação Graciosa

O procedimento da reclamação graciosa, que está disposto nos artigos 68^o³⁸ e seguintes do CPPT, é um meio de tutela do sujeito passivo através do qual, em fase pré judicial (i.e., sem ter de recorrer aos tribunais tributários para fazer valer o seu direito), pode aquele requerer a anulação, total ou parcial, de um ato tributário.

A reclamação graciosa acaba por ter alguns pontos em comum com a impugnação judicial, a qual analisaremos mais adiante. Desde logo, ambos os meios de ação *“podem ter por objeto os mesmos actos tributários, terão o mesmo objectivo de anulação ou declaração da nulidade e inexistência destes actos (...) e terão ainda idênticos fundamentos (...)”*.³⁹

³⁷ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5. p. 428.

³⁸ Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 68º

Que prevê:

“1 – O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.

2 – Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.”

³⁹ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5. p. 201.

Contudo, o facto de terem algumas semelhanças entre si, não deixa de fazer com que ambos os meios de ação tenham em simultâneo alguns pontos que os diferenciam. Neste aspeto, podemos referir o facto de a “*Administração Tributária que actua como entidade decisora no âmbito da reclamação graciosa, assumindo o papel de parte em sede de impugnação judicial, cabendo ao tribunal dirimir o litígio existente entre o contribuinte que contesta a legalidade do acto tributário e a Administração.*”⁴⁰

Mas afinal qual deverá ser o meio de ação pelo qual o sujeito passivo deverá recorrer? Por um lado, a reclamação graciosa impera pelas suas vantagens económicas e celeridade processual, enquanto que a impugnação judicial impera pelos meios de prova que permite serem apresentados pelas partes.

Ora a pergunta acima feita, na qual se questiona qual dos meios de ação deverá ser escolhido pelo sujeito passivo, se a reclamação graciosa, se a impugnação judicial, é de resposta simples: a arbitragem tributária.

Ora vejamos nas exposições seguintes, a título comparativo, de que forma o processo de arbitragem tributária se diferencia positivamente dos meios de ação convencionais.

A lei prevê algumas regras⁴¹ que definem o processo de reclamação graciosa, no entanto serão estes mais benéficos ao sujeito passivo face ao procedimento de arbitragem tributária?

Levantemos a questão da forma que a lei exige para apresentação da reclamação graciosa. A lei define que a mesma deve ser apresentada em suporte escrito, entregando-a no serviço de finanças periférico do local da área da sede do domicílio do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. Contudo, está prevista ainda a possibilidade de apresentação oralmente, sempre que o seu conteúdo e os direitos reclamados sejam de manifesta simplicidade, ou seja, sempre que não

⁴⁰ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5. p. 201.

⁴¹ Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 69.º

Que prevê:

“São regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa:

a) simplicidade de termos e brevidade das resoluções;

b) dispensa de formalidades essenciais;

c) inexistência do caso decidido ou resolvido;

d) isenção de custas;

e) limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material;

f) a reclamação tem efeito suspensivo quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código. (Redação dada pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)”

sejam complexos ao ponto de ter o reclamante de expor os factos por escrito para uma melhor interpretação pela pessoa a quem a reclamação se dirige.

Além destas duas modalidades de apresentação, pode ainda a reclamação ser entregue por via eletrónica de dados, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças.

O artigo 75º do CPPT prevê que a entidade competente para decidir sobre a reclamação graciosa é o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço.

Tendo a reclamação graciosa o objetivo de anular, total ou parcialmente, o ato tributário praticado, um dos fundamentos que pode servir de base (os quais são os mesmos para a Impugnação Judicial, que analisaremos mais à frente), é a ilegalidade do ato praticado.

Com isto, também o procedimento de arbitragem tributária se apresenta como um meio de ação por parte do sujeito passivo, com o fim de obter uma declaração de ilegalidade⁴² do ato praticado pela Administração Tributária.

Neste contexto, vem Paula Rosado Pereira, no livro “The Portuguese Tax Arbitration Regime”, na secção “*The material scope of tax arbitration*” estabelecer o seguinte: “*There is thus an overlap between the type of claims listed in the relevant sections of LRTA and CPPT. In these situations, the taxable person could submit his/her tax claim either through a judicial claim or through a request for a decision by arbitration court.*”⁴³

Os limites da competência dos sujeitos que decidem

Será que o dirigente do órgão periférico regional tem a mesma capacidade de apreciação de um litígio tributário que os árbitros que constam na lista⁴⁴ publicada na plataforma online do CAAD e que estão aptos a ser nomeados para um processo arbitral?

⁴² Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 2º

1 — A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

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

b) 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

⁴³ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais – The Portuguese Tax Arbitration Regime. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6075-0, p. 88.

⁴⁴ Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária, artigo 4º

Como sabemos, o procedimento de arbitragem administrativa ou tributária é, em regra, constituído por três árbitros (salvo em casos de manifesta simplicidade processual, em que será nomeado apenas um árbitro) que, em comum e imparcialmente ao processo, apreciarão sobre o litígio entre o sujeito passivo e a Administração Tributária.

A figura do árbitro acarreta muita responsabilidade, na medida em que *“a solução que este firmar terá a mesma vinculatividade que a sentença judicial produzida pelo juiz.”*⁴⁵

Os árbitros que apreciarão sobre o processo são, em regra, nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD⁴⁶ devendo, esta nomeação, obedecer ao Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária. Contudo, em questões de arbitragem coletiva, pode o próprio sujeito passivo optar por nomear por si um dos árbitros.⁴⁷ Sempre que o sujeito passivo opta por fazer uso do seu direito de nomear, por si, um árbitro para o processo de arbitragem, também por questões de imparcialidade do processo é atribuído à Administração Tributária o direito de escolher um segundo árbitro. Assim, sempre que ambas as partes fazem uso do seu direito de escolher os árbitros que consideram melhor se adequarem ao caso concreto, cabe a um terceiro árbitro, na qualidade de Presidente, garantir a imparcialidade de todo o processo decisório. Quanto à nomeação deste último árbitro, esta poderá ser feita pelos árbitros nomeados pelas partes, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros. Não havendo qualquer requerimento, caberá ao próprio Conselho Deontológico do CAAD efetuar tal nomeação.

A questão da possibilidade de nomeação dos árbitros pelas partes é um pouco frágil, no sentido de haver o risco de se romper com o princípio da imparcialidade que caracteriza a arbitragem tributária. Esta possibilidade de nomeação está disposta no artigo 6º nº 2 do RJAT.

Mas será que podem as partes intervenientes no processo de arbitragem ter aqui uma oportunidade de romper com a imparcialidade de todo o processo e agir de modo a que a decisão arbitral recaia forçosamente a seu favor?

Pensemos da seguinte forma... Se um sujeito passivo, parte integrante num processo de arbitragem tributária, fizer uso do seu direito de nomeação de um do trio de árbitros que decidirá sobre o caso concreto, poderá este ter a oportunidade de escolher um árbitro que considere ser o mais viável a

⁴⁵ RIBEIRO, Ana Rita Vilela – As razões de um Estado rendido à arbitragem tributária: Regime, Resultados e o que pode ainda ser feito pela Justiça Fiscal – Lisboa, 2018. p. 31.

⁴⁶ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 11º nº 1,

⁴⁷ O que se traduz numa vantagem do procedimento de arbitragem tributária, já que confere ao próprio sujeito passivo a nomeação de árbitros que considere mais competentes para aquele caso concreto.

decidir em seu favor? Além disso, poderá o sujeito passivo nomear um árbitro apenas porque aquele poderá mais facilmente decidir a seu favor e, conseqüentemente, esse mesmo árbitro efetuar requerimento para nomeação de um terceiro árbitro (o Presidente), também com o objetivo de favorecer o processo ao sujeito passivo em causa? Isto porque esse terceiro árbitro pode nem constar na lista⁴⁸ de árbitros disposta na plataforma online do CAAD.⁴⁹

Certamente todo o processo de nomeação de árbitros foi elaborado a pensar neste tipo de possibilidades. O CAAD impera pela sua imparcialidade decisória, pelo que no artigo 8º do RJAT estão previstos os impedimentos para o exercício da função arbitral.

Desde logo, o RJAT prevê no seu artigo 8º⁵⁰ que não podem constituir o papel de árbitros, todas as pessoas que, no decorrer dos dois anos imediatamente anteriores ao da sua nomeação para tal, tenham exercido atividade que tenha implicado uma relação próxima, em âmbito profissional, com o sujeito passivo que constitui parte integrante no processo.

Prevedendo-se o incumprimento da imparcialidade e independência do processo decisório em sede de arbitragem tributária, devido a questão relacionada com a nomeação do árbitro, deve este, por si, rejeitar tal nomeação, expondo os factos que o levaram a tomar aquela decisão, sob pena de ser o próprio Conselho Deontológico a afastá-lo do processo.

⁴⁸ Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária, artigo 4º

⁴⁹ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 6º n.º 2, b) e n.º 3

Que preveem:

“b) Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados (...) 3 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, os árbitros podem não constar da lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.”

⁵⁰ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 8º

Que prevê:

“1 — Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro:

a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;

b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

2 — A pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência.

3 — Cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.”

Neste sentido, terá de se respeitar o Código Deontológico do CAAD, devendo afastar-se os árbitros *“caso existam circunstâncias que suscitem sérias dúvidas quanto à sua independência, imparcialidade, isenção e/ou competência.”*⁵¹

Tal como Benjamim Silva Rodrigues afirma *“Os árbitros estão sujeitos a um leque alargado de impedimentos e de deveres que garantem o exercício do poder jurisdicional de acordo com o figurino constitucional de órgão independente, isento e imparcial”*.⁵²

*“The purpose of this obligation is to ensure the smooth course of the arbitration by requiring the arbitrator to disclose in the declaration all circumstances that would raise doubts about their impartiality and ability to make timely decisions. (...) if the arbitrator fails to fulfil their duty or is prejudiced, the only effective instrument for the resolution of such a situation is a decision to replace the arbitrator issued by the arbitration court. If an arbitrator repeatedly commits serious violations of their ethical duties, it would be possible to consider suspension of the performance of the arbitrator’s activities by the arbitration court, or strike them from the arbitrator list.”*⁵³

No entanto, não são apenas os árbitros intervenientes no processo quem tem de respeitar determinados princípios, uma vez que *“if a party to the dispute does not attend the arbitration without excuse or purposively excuses itself repeatedly to delay the arbitration, the dispute may be reviewed and decided without that party’s participation. At the same time, the arbitrators may take into account in their decision on the arbitration costs, the conduct of the party which intentionally caused delays in the proceedings.”*⁵⁴

Contudo, há que ressaltar os casos de manifesta simplicidade ou sempre que o valor do pedido assim o permita, em que o processo será apreciado por um árbitro só. Nestas situações a nomeação é da competência exclusiva do Conselho Deontológico do CAAD, não tendo as partes qualquer influência no processo de seleção.⁵⁵

Certo é que, embora seja dada ao sujeito passivo a possibilidade de nomeação de um dos árbitros apreciadores da decisão do caso concreto, veio Nuno de Villa-Lobos afirmar que, *“Nestes cerca*

⁵¹ Código Deontológico do CAAD – artigo 6º nº 1

⁵² RODRIGUES, Benjamim Silva – Sobre os Tribunais Fiscais e os Tribunais Arbitrais Tributários. Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014, pág.15.

⁵³ BELOHLÁVEK, Alexander J.; ROZEHNALOVÁ, Nadezda – Conduct of Arbitration. Netherlands, 2017. ISBN/EAN: 978-90-824603-6-0; ISSN: 2157-9490, p. 29.

⁵⁴ BELOHLÁVEK, Alexander J.; ROZEHNALOVÁ, Nadezda – Conduct of Arbitration. Netherlands, 2017. ISBN/EAN: 978-90-824603-6-0; ISSN: 2157-9490, p. 31.

⁵⁵ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 5º nº 2

*de sete anos de vida da arbitragem tributária, a opção de designar um dos três árbitros do coletivo foi exercida em menos de 5% dos processos”.*⁵⁶

A título de mera curiosidade, olhando para o período temporal decorrido entre setembro de 2011 e junho de 2014, podemos afirmar que este direito de nomeação arbitral por parte do sujeito passivo apenas teve lugar em 2% dos processos que deram entrada nos Tribunais arbitrais, tendo sido a esmagadora maioria (98%) o Conselho Deontológico do CAAD o responsável por tal nomeação.⁵⁷

Ainda no seguimento da questão inicialmente levantada quanto à comparação da capacidade de apreciação do processo entre o dirigente do serviço de finanças regional e os árbitros do CAAD nomeados para o processo, podemos deduzir algumas diferenças, as quais favorecem e muito a apologia do recurso ao CAAD.

Para começar, podemos desde logo verificar os requisitos que o CAAD exige às pessoas que ocupam os cargos de árbitros. Segundo o RJAT, os árbitros deverão desde logo ter notória capacidade de apreciação da matéria em questão, idoneidade e sentido de interesse público.

Além disso, deverão ser juristas com experiência não inferior a dez anos, o que à partida, demonstra o grau de capacidade dos sujeitos que se enquadrarão naquela função.

De acordo com as palavras de João Tiago Silveira, consultor e docente de Direito, a um artigo publicado na plataforma online do CAAD, designado de *“O potencial do CAAD para a resolução de conflitos de Direito Administrativo”*, referiu aquele que *“A disponibilização de uma lista de árbitros de composição mista de elevado nível, que junta pessoas que desempenharam funções na magistratura, docentes universitários e juristas especializados em Direito Administrativo no âmbito do processo de crescimento e reformulação em curso permite, sem dúvida, corresponder a esse propósito.”*, o que nos permite ter noção do grau de conhecimento dos árbitros que constam nesta lista,⁵⁸ bem como da importância e peso que as suas atividades e experiências profissionais têm em todo o processo decisório.

Agora, ao invés, analisaremos os requisitos que são exigidos para o exercício da função de dirigente dos serviços regionais de finanças, por forma a obtermos fatores de comparação entre as pessoas que exercem a função de árbitros e as pessoas que exercem a função de dirigente de um serviço de finanças.

⁵⁶ Fisco perde 6 em cada 10 contenciosos. Porquê?. Newsletter Advucatus. 2018.

⁵⁷ Total de Processos por designação de Árbitro. Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014, pág.59.

⁵⁸ Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária, artigo 4º

Para isso, olhemos então ao artigo 12º da Lei n.º 2/2004, de 15 de janeiro,⁵⁹ a qual regula o Estatuto do Pessoal Dirigente dos Serviços e Organismos da Administração Pública.

Este artigo diz-nos que é competente para o exercício daquelas funções, a pessoa com formação em gestão nos domínios da Administração Pública, formação essa que passa pela gestão específica de organizações, pessoas e liderança.

Posto isto e, após analisados os critérios do exercício de funções de cada um dos cargos (quer de árbitro do CAAD, quer de dirigente do órgão periférico regional), faz-se a seguinte pergunta: “Será o dirigente do serviço de finanças a pessoa indicada para solucionar uma questão de litígio tributário da melhor maneira? Ou serão três árbitros que, em conjunto e sentido de responsabilidade e espírito de imparcialidade e independência para com o processo, adotarão a melhor via decisória no caso concreto?”.

Claro está que os critérios legalmente exigidos para o exercício de tais funções não são fator determinante para se concluir que os árbitros são mais ou menos responsáveis e profissionais que um dirigente do serviço de finanças, ou que este último sabe mais ou menos do que os primeiros. Pode um dirigente do serviço regional de finanças ser bastante mais competente ou ter um conhecimento de cariz administrativo ou tributário bastante maior que um árbitro do CAAD, não é isso que aqui está em causa.

Mas, independentemente do seu leque de competências, comparando o facto de poderem ser três os sujeitos a decidir uma questão em sede de litígio tributário (podendo ter diferentes backgrounds

⁵⁹ Lei n.º 2/2004, de 15 de janeiro – artigo 12º

Que prevê:

“1 - O desempenho de funções dirigentes é acompanhado pela realização de formação profissional específica em gestão nos domínios da Administração Pública, diferenciada, se necessário, em função do nível, grau, competências e responsabilidades dos cargos dirigentes.

2 - A formação profissional específica privilegia as seguintes áreas de competências:

- a) Organização e atividade administrativa;*
- b) Gestão de pessoas e liderança;*
- c) Gestão de recursos humanos, orçamentais, materiais e tecnológicos;*
- d) Informação e conhecimento;*
- e) Qualidade, inovação e modernização;*
- f) Internacionalização e assuntos comunitários;*
- g) Gestão da mudança.*

3 - Os cursos adequados à formação profissional específica a que se refere o presente artigo, qualquer que seja a sua designação e duração, são assegurados, preferencialmente, no âmbito da Administração Pública, pelo serviço ou órgão com atribuições na área da formação profissional, devendo os respetivos regulamentos e condições de acesso ser objecto de portaria do membro do Governo responsável pela área da Administração Pública.

4 - A formação específica acima referida pode igualmente ser garantida por instituições de ensino superior, em termos fixados em diploma regulamentar.

5 - Os titulares dos cargos dirigentes frequentam um dos cursos a que se refere o n.º 1 durante os dois primeiros anos de exercício de funções ou, em caso de impossibilidade por causa que não lhes seja imputável, no mais breve prazo.”

de formação, o que se traduz num complemento entre todos e diversidade aquando da avaliação do caso concreto) ou ser apenas um sujeito a fazê-lo, sobrecarregado com a imensidão de processos que chegam todos os dias, certamente a primeira opção será a mais viável a ser adotada pelo sujeito passivo por forma a fazer valer os seus direitos enquanto contribuinte.

Os cétricos do regime da arbitragem tendem a questionar qual é realmente a legitimidade que os árbitros têm para decidir com os mesmos efeitos que um juiz de tribunal Estadual, desta forma, *“A seguinte pergunta muito simples pode colocar-se a quem contacta com a arbitragem: como é possível que uma ou mais de uma pessoa privadas (o árbitro ou os árbitros) possam tomar uma decisão com idêntico valor jurídico de uma sentença de um juiz de direito? A resposta só pode ser entendida mediante a compreensão de dois conceitos que constituem a explicação do fenómeno do poder do árbitro: 1.º A lei reguladora da arbitragem que, na grande maioria dos casos, é a lei do estado onde se localiza a arbitragem, atribui ao árbitro ou árbitros o poder de resolver litígios. 2.º A convenção de arbitragem que, como é sabido é um contrato entre as partes de um eventual litígio ou entre as partes de um litígio já existente, através da qual retiram a competência para decidir o litígio, que um juiz normalmente teria como juiz natural, que é, preferindo que ele seja resolvido por um ou mais árbitros.”*⁶⁰

Mas falando agora não da competência dos sujeitos que decidem em concreto, mas de um outro ponto que pode eventualmente levar o meio de ação da reclamação graciosa a sobressair perante a arbitragem tributária está na duração do procedimento. Enquanto que na reclamação graciosa a duração do procedimento não pode ser superior a quatro meses, sob pena de presunção de indeferimento tácito para efeitos de recurso hierárquico ou impugnação judicial, o procedimento de arbitragem tributária, embora impere pela sua celeridade, tem uma duração máxima legalmente estabelecida de seis meses, prazo este que pode ainda ser prorrogado por período igual.

Mas ainda abordando o ponto anterior dos sujeitos que apreciam o ato, enquadrando-me eu na posição de sujeito passivo, recorreria mais facilmente à via da arbitragem tributária, ainda que sabendo que a duração do processo se poderia prolongar até seis meses⁶¹ (ressalvando os casos em

⁶⁰ BARROCAS, Manuel Pereira – Poderes do Árbitro. Extensão e Limites. In MIRANDA, Agostinho Pereira de, [et al.] – *Estudos de Direito da Arbitragem em Homenagem a Mário Raposo*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015. ISBN 9789725404492. p. 146.

⁶¹ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 21º nº 1 Que prevê:
“1 — A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.”

que há prorrogação desse prazo até ao limite de mais seis meses, totalizando um período máximo de um ano), mas ciente de que seriam três os árbitros a apreciar a causa e certamente se chegaria a uma decisão mais sensata, do que propriamente recorrer à via da reclamação graciosa, ainda que este procedimento apenas durasse quatro meses⁶², mas que certamente a decisão teria uma maior probabilidade de me ser desfavorável pela não tão rigorosa apreciação feita pelo dirigente do serviço regional de finanças. Isto já para não falar de que, na maioria das reclamações graciosas, passam os quatros meses sem se obter qualquer resposta por parte da Administração Tributária, tendo-se por iniciada assim a presunção de indeferimento tácito por parte do serviço.

Custas Processuais

O tema das custas processuais que a arbitragem acarreta é sempre do interesse do sujeito, uma vez que está em causa a capacidade económica daquele.

*“A incapacidade económica de uma das partes de uma convenção de arbitragem é uma problemática discutida em múltiplas ordens jurídicas, embora, por regra, não existam normas legais destinadas a tutelar a parte economicamente mais fraca, no contexto de uma arbitragem. A jurisprudência tem procurado reconduzir a questão da influência dessa incapacidade sobre a subsistência da convenção de arbitragem às doutrinas gerais do Direito das Obrigações, como a impossibilidade do cumprimento e a frustration anglo-americana.”*⁶³.

Falando em custas processuais e nas diferenças que a este título se fazem sentir entre o processo nos Tribunais arbitrais e o processo nos Tribunais tributários, podemos concluir que nas situações em que os sujeitos passivos não fazem uso do direito de escolher um árbitro, as custas do processo arbitral estão em sintonia com as custas dos processos dos Tribunais tributários, o que por si só, se reflete noutra vantagem que é apurada no conceito da arbitragem tributária em Portugal.

O que nos diz o RJAT relativamente às taxas de arbitragem a suportar é que estas podem variar, na eventualidade de o sujeito passivo nomear um árbitro em específico aquando do pedido de constituição do Tribunal arbitral. É certo que este critério não é o único influenciador do

⁶² Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 57.º n.º 1
Que prevê:

“1 – O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatatórios.”

(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

⁶³ MENDES, Armindo Ribeiro – Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação n.º 11 – A falta de capacidade económica superveniente para suportar os custos da arbitragem. 2018, p. 9.

apuramento da taxa aplicável, já que também terá relevância o valor da causa, como dispõe o artigo 3º nº 1 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (doravante designado de RCPAT).

A meu ver, considero apropriado o aumento da taxa de arbitragem aplicável ao processo aquando da nomeação específica dos árbitros pelas partes. Esta disposição acaba por ser uma forma que o CAAD encontrou de garantir a imparcialidade e as tentativas de corrupção dos atos decisórios dos Tribunais arbitrais. Imaginando que toda e qualquer parte poderia nomear um árbitro sem que a isso tivesse uma obrigação adjudicada (a do aumento da taxa aplicável) certamente mais frequentes seriam as tentativas de influenciar a decisão final.

Neste sentido, vem o RJAT prever que nos casos em que o sujeito passivo opta por não fazer uso do direito de nomear um árbitro, pagará na data do envio do pedido de constituição do Tribunal arbitral a taxa de arbitragem inicial, a qual corresponderá ao montante de 50% da taxa de arbitragem de acordo com a Tabela I que se encontra em anexo ao RCPAT. Contudo, se o sujeito passivo optar por fazer uso desse direito de nomear um árbitro dos presentes na lista⁶⁴ de árbitros do CAAD, a taxa de arbitragem terá de ser paga na totalidade, sendo que neste último caso ficará a cargo do próprio sujeito passivo o pagamento integral daquela taxa, independentemente de sair vencedor ou vencido da causa perante a Administração Tributária. Para ter-mos noção do que implica isto economicamente falando, podemos pegar nas palavras de João Espanha, que refere que *“Se o árbitro for escolhido pelo contribuinte, são no mínimo 6.000 euros não reembolsáveis.”*⁶⁵

Todas estas previsões legais, estabelecidas pelo CAAD, demonstram a sua clara intenção em garantir a imparcialidade de todo o processo de arbitragem, cumprindo o pressuposto previsto na CRP, no que ao Princípio da Igualdade⁶⁶ diz respeito.

Como se sabe, este é um dos princípios pilares, não só do direito fiscal, mas de todos os ramos do direito. Tal como Saldanha Sanches refere *“A igualdade tributária como objectivo legal e como resultado efectivamente alcançado só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher como objecto*

⁶⁴ Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária, artigo 4º

⁶⁵ Fisco perde 6 em cada 10 contenciosos. Porquê? Newsletter Advucatus. 2018.

⁶⁶ Decreto-Lei de 10 de abril de 1976 – Constituição da República Portuguesa, artigo 13º

Que prevê:

*“1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”*

de imposto factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e que dote a Administração fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal a lei tem de garantir uma generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários, não apenas por via da sua formulação (previsão normativa) mas também através do seu cumprimento generalizado.”⁶⁷

Sanções aplicáveis ao desrespeito pela proporcionalidade do processo

No ato de dedução de reclamação graciosa, o legislador prevê determinadas sanções aplicáveis aos sujeitos passivos que recorram aos meios de ação que sejam improcedentes ao fim que se pretende alcançar.

Por outras palavras, a lei prevê sanções a serem aplicadas aos sujeitos passivos que violam o princípio da proporcionalidade processual.

A reclamação graciosa impera pela sua isenção de custas, o que certamente será sempre um fator a ter em consideração pelo sujeito passivo aquando do ato de reivindicação dos seus direitos tributários perante a Administração Tributária.

Ressalvadas as diferenças que enunciámos acima, se o termo de comparação entre a reclamação graciosa e a opção pela via da arbitragem tributária fosse apenas relativamente às custas processuais a serem suportadas pelas partes, certamente sairia mais vantajoso optar-se pela via da reclamação graciosa.

No entanto, há-que realçar o facto de, numa eventual situação em que o sujeito passivo pretende fazer valer os seus direitos em âmbito tributário e, para isso, decide recorrer à via da reclamação graciosa, deve aquele atender sempre ao grau de proporcionalidade que está correlacionado entre o meio de ação usado e o objetivo que se pretende obter.

Embora haja, à partida, isenção de custas no processo de reclamação graciosa, esta isenção não está prevista quando o sujeito passivo recorre àquela sem quaisquer fundamentos ou motivos que sirvam de base à sua dedução ou sempre que a mesma se considere improcedente ao caso concreto, i.e., não aplicável.

⁶⁷ SANCHES, Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a edição. Coimbra : Coimbra Editora, Limitada, 2001. 972-32-1119-X. p. 164

Nesta situação, para além de ver indeferida a reclamação graciosa por si deduzida (na melhor das hipóteses, dá-se lugar à conversão no meio processual mais adequado ao caso concreto), o sujeito passivo será ainda sujeito a um agravamento de 5% da coleta objeto do pedido.⁶⁸

A previsão legal de agravamento da coleta não tem única e exclusivamente o objetivo de garantir a proporcionalidade processual nos atos de atuação do contencioso tributário. Tal como António Manuel Cunha Araújo refere na sua Dissertação *“O agravamento da coleta tem como finalidade dissuadir os contribuintes de deduzirem reclamação graciosa sem quaisquer fundamentos e de usarem esta ferramenta como manobra dilatória, no intuito de atrasarem o pagamento ou cumprimento das suas obrigações fiscais. Na determinação do agravamento levado a cabo, é necessário que se atente nos custos administrativos subjacentes à reclamação, tendo em conta o respetivo limite percentual legal e os princípios da justiça e da proporcionalidade.”*⁶⁹

Esta questão vem assim atribuir ainda mais vantagem ao processo de arbitragem por parte do CAAD, pois ainda que por muito bons e mais viáveis os meios convencionais possam parecer em detrimento da arbitragem tributária, avaliadas as questões pertinentes e que não estão desde logo claras e dispostas em cima da mesa, chega-se à conclusão que a arbitragem tributária é, sem dúvida, um meio de desenvolvimento processual em âmbito administrativo e tributário nos tempos que correm, permitindo ao sujeito passivo de imposto alcançar um resultado mais eficaz, melhor fundamentado e, acima de tudo, em tempo mais célere do que os meios convencionais do contencioso tributário, previstos no CPPT.

⁶⁸ Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 77º

“1- Nos casos em que a reclamação graciosa não seja condição da impugnação judicial e não existirem motivos que razoavelmente a fundamentem, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento graduado até 5% da coleta objeto do pedido, o qual será liquidado adicionalmente, a título de custas, pelo órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, da situação dos bens ou da liquidação.

2 - Nos casos em que a reclamação graciosa seja condição de impugnação judicial, o agravamento só é exigível caso tenha sido julgada improcedente a impugnação judicial deduzida pelo reclamante.

3 - O agravamento pode ser objeto de impugnação autónoma com fundamento na injustiça da decisão condenatória.”

⁶⁹ ARAÚJO, António Manuel Cunha – A Reclamação Graciosa em Direito Fiscal – Bragança, 2014. p. 48.

Arbitragem em detrimento do Recurso Hierárquico

Fazendo uma breve alusão àquele que é o meio de ação conhecido como recurso hierárquico, cujas regras de apresentação estão dispostas no artigo 66º do CPPT⁷⁰, podemos considerar este como um meio de ação em sede de defesa tributária, ainda em fase pré judicial, que abre a possibilidade ao sujeito passivo, cuja reclamação graciosa fora tacita ou expressamente indeferida, de tentar fazer valer os seus direitos através da anulação do ato de liquidação, dirigindo-se desta vez a um órgão hierarquicamente superior àquele que indeferiu a reclamação graciosa.

Com isto, deve o sujeito passivo deduzir recurso hierárquico no prazo de trinta dias (prazo contado sem dias úteis, por força do disposto no artigo 57º nº 3 da LGT) a contar da notificação daquele indeferimento, entregando-o no serviço de finanças que o indeferiu, remetendo-o este no prazo de 15 dias ao seu mais alto superior hierárquico, devendo o sujeito passivo dirigir-se ao Diretor Geral do Serviço de Finanças.

Assim, deve ser proferida uma decisão sobre o litígio no prazo máximo de 60 dias, sob pena de presunção de indeferimento tácito para efeitos de impugnação judicial ou recurso ao CAAD.

Tal como Rui Duarte Morais o define “*A possibilidade de recurso hierárquico existe (...) relativamente aos atos conclusivos de um qualquer procedimento tributário (art.º 80º da LGT).*”⁷¹

Contudo, cabe agora analisar se será esta via do recurso hierárquico a mais viável a adotar pelo sujeito passivo, aquando do indeferimento do pedido inicial, em fase de reclamação graciosa.

A fim de abordarmos esta questão, cabe analisar quem é o órgão de decisão competente para apreciar sobre o recurso emitido pelo sujeito passivo.

A lei estabelece que os recursos hierárquicos deverão ser interpostos perante o autor do ato recorrido, isto é, perante o órgão periférico que decidiu sobre a reclamação graciosa previamente

⁷⁰ Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 66º

Que prevê:

“1 – Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico.

2 – Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo, perante o autor do ato recorrido.

3 – Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do ato previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o ato ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extrato.

4 – No prazo referido no número anterior pode o autor do ato recorrido revogá-lo total ou parcialmente.

5 – Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.”

⁷¹ MORAIS, Rui Duarte – Manual de Procedimento e Processo Tributário. 1ª Edição. Porto: Almedina, 2014. 978-972-40-5021-8, p. 190.

interposta pelo sujeito passivo. No entanto, desta vez o sujeito passivo dirigir-se-á ao mais elevado superior hierárquico do autor que praticou o ato, i.e., não será dirigido à própria entidade que efetuou o ato de liquidação (por exemplo), tal como acontece na reclamação graciosa, mas sim ao seu superior hierárquico, a fim de ser obtida uma decisão adversa àquela que fora previamente. Com o recurso hierárquico, pretende o sujeito passivo obter a decisão por que tanto aguarda, desde o momento em que apresentou reclamação graciosa.

A credibilidade da decisão em sede de Recurso Hierárquico

Tendo agora estabelecido que a entidade competente para decidir sobre o ato de recurso hierárquico é hierarquicamente superior àquela que decidiu sobre a reclamação graciosa, há-que avaliar algumas questões que, desde logo, podem pôr em causa a clareza e credibilidade desta segunda avaliação do ato tributário em fase de recurso.

Basta pensarmos da seguinte perspetiva... Quem decidirá sobre o recurso hierárquico é o sujeito que está acima daquele que previamente indeferiu o pedido do sujeito passivo, aquando da reclamação graciosa. Isto significa que ambos, por regra, estabelecem contacto diário um com o outro e, por vezes, até estabelecem uma certa relação profissional mais próxima ou até eventuais relações pessoais fora do serviço.

Será que é o recurso hierárquico a via mais acertada a tomar? Será que o superior hierárquico daquele que decidiu em primeiro lugar irá adotar uma posição diferente daquela que o outro adotou previamente? Dando a minha opinião pessoal sobre esta questão, a resposta mais provável que me surge é “não”, muito dificilmente será adotada uma posição diferente da primeira, dado que isso implicaria uma série de consequências dentro da própria Administração Tributária.

Desde logo podemos destacar que, ao ser adotada uma posição diferente da primeira, estar-se-ia a despoletar o pressuposto de que há um certo grau de incompetência dentro dos serviços da Administração Tributária, bem como uma falta de coerência nas decisões por esta proferidas.

Outra questão, tem por base o facto de uma eventual decisão diferente em fase de recurso hierárquico ser bastante para ser retirada legitimidade à pessoa que decidiu em fase de reclamação graciosa.

Analisando esta questão a fundo, assumindo que a entidade que decidiu de uma maneira sobre a reclamação graciosa é, mais tarde, contrariada por decisão contrária, tomada pelo seu superior

hierárquico em fase de recurso, certamente terá aqui origem uma descredibilização da primeira em situações futuras, o que, uma vez mais, vem favorecer a via de recurso à arbitragem.

Não pretendo com isto afirmar que todo e qualquer recurso hierárquico interposto pelo sujeito passivo, no seguimento de indeferimento de reclamação graciosa, terá automaticamente como resultado o segundo indeferimento (desta vez para efeitos de interposição de Impugnação Judicial). Claro está que, se assim fosse, era escusado para o sujeito passivo pensar sequer em recorrer hierarquicamente do indeferimento da reclamação graciosa, se o pressuposto fosse também o de um indeferimento em sede de recurso hierárquico. Neste caso nem faria sentido existir a figura jurídica do recurso hierárquico.

A questão apenas é aqui levantada no sentido da influência que a primeira posição adotada pela Administração Tributária, em sede de Reclamação Graciosa, pode ter na decisão que será posteriormente tomada em sede de Recurso Hierárquico.

A nova decisão vai sempre depender do caso concreto, das pessoas que estão por detrás das decisões ou até mesmo das decisões que foram tomadas no passado, relativamente a casos análogos.

Imaginemos que o primeiro indeferimento, em sede de reclamação graciosa, é proferido e o sujeito passivo recorre hierarquicamente. Se, na segunda avaliação, a entidade competente para decidir, considerar que a primeira decisão originadora do indeferimento foi escandalosa, i.e., que não tem qualquer fundamento e que foi tomada uma decisão completamente incoerente e a contrário dos procedimentos que até ali vinham a ser adotados, claramente deve essa entidade decidir agora em sentido contrário.

Não deve adotar a mesma posição apenas e só por questões de credibilidade interna da Administração Tributária e com receio de passar a público a imagem de incoerência do procedimento adotado por aquele órgão.

Nesse caso, deve então a entidade hierarquicamente superior decidir em sentido contrário, garantido que o princípio da imparcialidade (neste caso a favor do sujeito passivo) está garantido no procedimento decisório do caso concreto.

Não deve o sujeito passivo sair prejudicado de uma situação tributária por questões meramente morais e internas de um órgão como a Administração Tributária.

Todavia, é certo que existem estudos que demonstram o poder influenciador que uma primeira decisão pode ter sobre uma segunda, independentemente de a primeira surgir de um sujeito

hierarquicamente inferior do sujeito que proferirá a segunda decisão. Segundo estes estudos, este é um fator que está presente na generalidade das empresas, sendo que a Administração Tributária, enquanto órgão Estatal, não é exceção.

Também a sobrecarga de trabalho e a falta de tempo são fatores determinantes para levar os sujeitos a decidir segundo os padrões previamente estabelecidos e genéricos *“tendemos a basear-nos no sistema automático frequentemente no nosso quotidiano quando tomamos decisões ou formamos impressões e julgamentos. Isto é especialmente verdade em situações que requerem uma resposta rápida ou que envolvam pouca informação, ou em que o feedback e experiência é restrito ou insuficiente (Selinger & Whyte, 2011) (...) A resposta deliberativa pode acrescentar à resposta intuitiva quando há um conflito, mas a intuição domina no caso de falta de motivação, tempo ou recursos cognitivos. A influência da intuição pode estar presente quando o indivíduo está consciente da regra lógica ou na resposta racional.”*⁷² Posto isto e, como sabemos, se há coisa que a Administração tributária não tem é tempo, o que leva a que as decisões tomadas em sede de recurso hierárquico sejam tomadas sob pressão, muitas vezes com falta de informação e, acima de tudo, dependentes do poder influenciador da decisão que foi emitida anteriormente em sede de reclamação graciosa.

⁷² NIKOLAYENKO, Mykola – Reflexões sobre nudging: influência na tomada de decisão e mudança comportamental – Lisboa, 2019. p. 9.

Arbitragem em detrimento da Impugnação Judicial

Assumindo que o sujeito passivo viu indeferidos pela Administração Tributária os seus atos de Reclamação Graciosa e Recurso Hierárquico (no caso de não ter recorrido diretamente à via Judicial,⁷³ como forma de pretensão de anulação do ato tributário), poderá ainda, por forma a fazer valer os seus direitos em sede de tributação, recorrer à figura da Impugnação Judicial.

Podemos considerar a Impugnação como o meio de excelência do sujeito passivo para fazer valer os seus direitos em âmbito tributário.

Tal como a Reclamação Graciosa, também a Impugnação Judicial é intentada pelo sujeito passivo com a finalidade de anular, de forma total ou parcial, o ato tributário a que está sujeito.

Todavia, ao contrário do que acontece na Reclamação Graciosa, a qual é recorrida em fase pré judicial, a Impugnação Judicial tem lugar numa fase mais avançada do processo, entrando-se aqui, e tal como o seu próprio nome indica, na fase judicial.

Esta questão é pertinente de análise, dado que o processo judicial tem prevalência⁷⁴ legal sobre o processo administrativo. Assim, sempre que sejam intentadas em simultâneo uma Reclamação Graciosa e uma Impugnação Judicial sobre o mesmo facto tributário, prevalecerá a última por via desta regra, excetuando-se os casos em que a Impugnação Judicial é impertinente e, como tal, viola os Princípios da Celeridade e Proporcionalidade Processual.

Também no artigo 76º nº 2 do CPPT podemos verificar a prevalência do processo judicial, na medida em que define que “2. *A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso*

⁷³ Assumindo que não se trata de uma das situações legalmente previstas em que a Impugnação Judicial tem de ser obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, vide:

Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigos

131º - “1 – *Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.*”.

132º - Nos casos de entrega de imposto superior ao devido “(...)3 – *Caso não seja possível a correção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.*”.

133º - “(...) 2 – *A impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.*”.

133º-A – “*impugnação judicial de atos de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias depende de prévia reclamação graciosa prevista no presente Código.*”.

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, artigo 16º nº 5

Que estabelece:

5 - *A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do presente artigo.*”.

⁷⁴ Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 68º nº 2

Que estabelece:

“(.) 2. *Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.*”

contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto.”.

Cabe agora comparar as possibilidades de ação em sede de defesa tributária do sujeito passivo, visando analisar os benefícios que este poderá obter se recorrer à via da arbitragem tributária, comparando com a possibilidade de receber esses mesmos benefícios, ou não, se optar pela via da Impugnação judicial.

Para começar, e como já analisámos acima, a questão do processo de decisão em âmbito de arbitragem tributária faz-se, por regra, através de uma intervenção em coletivo, o que desde logo abre um precedente para um maior rigor, transparência e idoneidade do fator decisivo do caso concreto. Ao contrário do que acontece na Impugnação Judicial, a qual é decidida em Tribunal tributário de 1ª Instância, por um só juiz.

Claro está que nesta questão não deveremos abordar o termo de comparação das competências e capacidades de avaliação em âmbito tributário entre os árbitros e o juiz de 1ª instância da mesma forma que o fizemos acima aquando da comparação dos primeiros com o chefe do serviço de finanças.

Um juiz, seja de um Tribunal de 1ª Instância, seja do Supremo Tribunal Administrativo (doravante designado de STA), terá sempre a competência e a experiência para decidir em âmbito de contencioso tributário, que um chefe do Serviço de finanças não terá.

Contudo, assumindo um ponto de equilíbrio entre o juiz de 1ª Instância que decidirá sobre o caso concreto em sede de Impugnação Judicial e os árbitros do CAAD, volto a referir o facto de que, em regra, mas não sempre, três pensam melhor do que um.

Estas questões comparativas estarão, como já mencionei, sempre dependentes de alguma relatividade, dado o facto de que haver um trio arbitral no processo de decisão não é fator determinante para se presumir, à partida, que estes proferirão uma decisão mais sensata e imparcial do que um só juiz em sede de Tribunal tributário.

Mas imaginemos um caso concreto em que o sujeito passivo decide optar pela via da Impugnação Judicial, na qual é nomeado um juiz com um ou dois anos de experiência na magistratura (partindo do pressuposto de que não foi nomeado para o cargo de juiz através dos meios alternativos de nomeação, i.e., da experiência profissional e reconhecimento de mérito na área). Nesta situação, o rigor e empenho de tal juiz no processo de resolução do litígio em causa, por muito conhecimento

que aquele tenha, seja a nível teórico, seja da experiência que já adquiriu até ali, nunca terão a mesma força que a *expertise* dos árbitros do CAAD.

Para fundamentar esta questão, é-me bastante recorrer aos requisitos⁷⁵ acima referidos para se ser árbitro do CAAD, que se encontram previstos no RJAT. Logo à partida, ainda que seja o primeiro ano de exercício de funções de um sujeito enquanto árbitro do CAAD, tem-se por certo o facto de que aquele já reúne, pelo menos, dez anos de experiência sobre aquela matéria, bem como tem uma atividade profissional relevante nesse âmbito e que certamente será uma mais-valia para que o processo decisório seja tido da melhor maneira possível.

Desta forma, pode até um Advogado exercer as funções de árbitro. Ainda que *“alguns regulamentos de centros de arbitragem proibem que os árbitros nomeados pelas partes sejam juristas (...) Em Portugal este tipo de restrições convencionais não é comum e, além disso, não existe entrave legal a que um Advogado desempenhe as funções de árbitro.”*⁷⁶

Ainda relativamente aos dez anos de experiência que o RJAT exige aos árbitros, há-que realçar a letra da lei, no sentido em que prevê *“10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário”*, o que vem por si só reforçar o que defendo acima quanto à competência dos árbitros do CAAD, em detrimento da competência dos juízes dos Tribunais Estaduais. Dez anos de experiência na área do direito tributário não significam necessariamente dez anos de experiência num todo. Um jurista pode já ter dez anos de experiência profissional desde o momento em que concluiu o seu curso, contudo estes dez anos terão de ser obrigatoriamente na área do direito tributário, por forma a garantir que todo o processo arbitral se faz da maneira mais competente possível.

Ainda assim, tenho em consideração que anos de experiência não significam, por si só, conhecimento e domínio das matérias tributárias. Todavia, na perspetiva de um sujeito passivo de imposto, certamente será mais viável e credível para este optar pelo recurso ao CAAD em detrimento da Impugnação judicial, assumindo que o critério de desempate seria a forma de decisão e os sujeitos por detrás da mesma.

⁷⁵ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 7º

⁷⁶ PINA, Miguel Esperança; FERREIRA, Frederico Bettencourt – Algumas notas soltas sobre Advocacia e Arbitragem. In MIRANDA, Agostinho Pereira de, [et al.] – *Estudos de Direito da Arbitragem em Homenagem a Mário Raposo*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015. ISBN 9789725404492. p. 195.

Taxa de sucesso do sujeito passivo: um fator influenciador de recurso ao CAAD

Não obstante os factos referidos acima, não podemos deduzir que a estabilidade da arbitragem tributária e a sua cada vez maior adesão por parte do sujeito passivo se deve única e exclusivamente à maior probabilidade de o sujeito passivo vencer a Administração Tributária, comparativamente à probabilidade de a vencer em sede de Tribunais tributários. Neste sentido, cabe-nos olhar noutra perspetiva para além do histórico de “vitórias” do sujeito passivo em sede de arbitragem. Podemos assim dizer que a estrutura que está montada por detrás do processo arbitral será certamente um fator fundamental para levar o sujeito passivo a recorrer a essa via.

Basta-nos olhar ao Relatório *Tax Administration 2017*,⁷⁷ emitido pela OCDE, para deduzir que a taxa de sucesso do sujeito passivo nos Tribunais arbitrais é idêntica à dos Tribunais tributários.

Com isto, concluímos que a coerência mantida pelo CAAD, toda a celeridade e proporcionalidade nos processos de decisão ou até mesmo a qualificação dos árbitros competentes para decidir, são os fatores que têm determinado o sucesso da arbitragem desde 2011.

Para comprovar ainda mais a eficácia do regime da arbitragem, podemos falar do recente caso em que a Administração Tributária devolveu o valor do Imposto Único de Circulação (doravante designado de IUC), indevidamente cobrado aos sujeitos passivos que compraram carros importados e matriculados pela primeira vez na União Europeia, antes de julho de 2007. Para verificarmos o grau de eficácia da arbitragem e a celeridade que impera nesta via de ação, podemos pegar nas palavras de Nuno de Villa-Lobos, em entrevista ao jornal digital “Dinheiro Vivo”, na qual afirma que *“O caso (...) entrou no CAAD a 13 de novembro e já foi arquivado sem necessidade de o julgar em tribunal. Em menos de um mês, a Autoridade Tributária (AT) reconheceu a razão da queixa apresentada pelo contribuinte. Esta possibilidade que a AT tem de, no prazo de 30 dias após ter conhecimento do pedido de arbitragem, dar razão aos contribuintes sem ter de litigar foi usada no ano passado em mais de uma centena de situações.”*⁷⁸

Esta é, sem dúvida, uma prova de que o processo em sede de Tribunal arbitral é decidido de uma forma mais célere, ao ponto de, por vezes, nem carecer de qualquer constituição de Tribunal arbitral, tendo a Administração Tributária a possibilidade de dar desde logo razão ao sujeito passivo. Esta medida acaba por ser uma desburocratização de todo processo e, uma vez mais, um grande contributo para o desenvolvimento da justiça em Portugal.

⁷⁷ OECD – Tax Administration 2017. OECD Library. 9789264279124. 2017.

⁷⁸ VILLA-LOBOS, Nuno de – Fisco está a reduzir conflitualidade com os contribuintes. Jornal digital Dinheiro Vivo. 2020.

Liberdade dos árbitros e autonomia processual como vantagem da arbitragem

Um dos fatores que podem também influenciar a escolha do sujeito passivo pela via da arbitragem está na liberdade que é atribuída aos árbitros e à autonomia destes no processo, no sentido em que o processo não ficará interrompido em situações de falta de comparência das partes em qualquer ato processual, na falta de produção de prova ou até na inexistência de defesa. Nestas situações, poderão os árbitros entender entre si se devem ou não proferir uma decisão com base nos factos apresentados e tendo em conta as circunstâncias da situação em concreto ou se, pelo contrário, deverá o processo ser adiado e o ato processual ser remarcado para uma outra data.

*“A situation which arises in practice from time to time is that a witness may be unable or unwilling to travel to the seat of the arbitration and the tribunal may decide to go to a place where his or her attendance can be compelled by subpoena.”*⁷⁹

*“Unlike the situation in national courts, which benefit from particular rules and extensive jurisprudence specifying how a court should determine the applicable law and its contents, there is no equivalent set of rules and jurisprudence governing international arbitration. Instead, arbitrators have considerable freedom to operate within broad parameters based on fundamental principles such as fairness to the parties, due process, limits on arbitral mandates and respect for mandatory rules.”*⁸⁰

A meu ver, as características da arbitragem acima, previstas no artigo 19º do RJAT, são fundamentais para transmitir ao sujeito passivo a confiança que pode depositar em todo o processo, na medida em que lhe confere determinadas garantias de proteção em sede processual.

Certo é que também pode ser levantada a questão de o sujeito passivo poder recorrer da Impugnação judicial se considerar que a decisão do juiz não está conforme à que deveria ser tomada, em detrimento da limitada possibilidade de recurso que o CAAD permite. Mas abordarei esta questão da possibilidade de recurso, tanto em sede de Impugnação judicial, como em sede de arbitragem tributária, mais à frente, onde analisaremos com maior detalhe e rigor as possibilidades de recurso que ambos os meios permitem aos sujeitos passivos.

⁷⁹ PAULSSON, Jan [et al.] – Arbitration International – The Procedural Powers of Arbitrators Under the English 1996 Act. Vol. 13 n° 4. London. 1997. ISSN 0957 0411, p. 347.

⁸⁰ PARK, William W. [et al] – Arbitration International – International Commercial Arbitration Committee’s Report. Vol. 26 n° 2. London. 2010. ISSN 0957 0411, p. 197.

Meios de prova

Analisaremos agora, em âmbito de comparação, a possibilidade que os Tribunais Tributários e o CAAD dão relativamente aos meios de prova que as partes podem apresentar, por forma a fazer valer os seus direitos.

Como se sabe, os meios de prova são elementos probatórios, que fazem prova plena dos factos neles constantes, desde que devidamente fundamentados.

Tanto uma via como a outra, permitem que as partes apresentem os meios de prova gerais admitidos em direito, respeitando assim o disposto no artigo 72º da LGT.⁸¹

A limitação dos meios de prova ao processo arbitral não faria grande sentido, dado que o objetivo principal do CAAD, com a instauração deste meio alternativo de resolução de litígios, é mostrar ao sujeito passivo que a arbitragem é o meio mais indicado para a resolução do seu litígio. Ora estando a limitar a possibilidade de apresentação de meios de prova seria estar a limitar o número de processos que todos os dias entram no CAAD, uma vez que certamente isso influenciaria o sujeito passivo a optar mais facilmente pela via dos Tribunais Estaduais.

Faz todo o sentido haver a possibilidade de apresentação de todos os tipos de prova admitidos em direito também nos Tribunais arbitrais, já que estes imperam pela liberdade que os árbitros têm na determinação das diligências de produção de prova necessárias. Também Jorge Lopes de Sousa vem defender que *“É ao órgão instrutor que cabe escolher quais os meios de prova a utilizar para prova dos factos cujo conhecimento releve para a decisão, podendo determinar aos interessados a prestação de informações, a apresentação de documentos ou coisas, a sujeição a inspeções e a colaboração noutros meios de prova.”*⁸²

Poderão por vezes as próprias partes tomar a iniciativa de juntar as provas que acharem pertinentes para o processo, contudo, dada a liberdade dos árbitros, poderão aqueles desconsiderar algumas das provas apresentadas, seleccionando apenas aquelas que consideram imprescindíveis para a elaboração da decisão final, motivando assim dessa forma o cumprimento do Princípio da Celeridade do processo.

⁸¹ Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 72º

O qual prevê:

“O órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito.”

⁸² SOUSA, João Lopes de – Código do procedimento e do Processo Tributário anotado. 4ª edição. Vislis Editores, 2003.

Uma das grandes vantagens da arbitragem em âmbito de produção de prova, é a possibilidade de se juntarem elementos introdutórios até ao momento da prolação da sentença.

Valor da causa do processo como fator impeditivo de acesso ao CAAD

Pese embora sejam realçadas muitas vantagens do procedimento da arbitragem tributária, em detrimento do procedimento decorrido nos Tribunais tributários, não podemos deixar de referir que deverá o sujeito passivo, aquando do pedido de constituição de Tribunal arbitral, ter em consideração a limitada competência dos Tribunais arbitrais em razão do valor da causa.

Imaginando uma situação em que está em causa um litígio que opõe o sujeito passivo à Administração Tributária e que em razão da matéria poderia este litígio ser resolvido tanto por via dos Tribunais Estaduais, como por via dos Tribunais arbitrais, pode o sujeito passivo ver o seu campo de ação limitado aos Tribunais Estaduais em razão do valor da causa, i.e., na eventualidade de o valor da causa que serve de base ao litígio ultrapassar os dez milhões de euros.

Desta forma, verificamos que o âmbito de competência dos Tribunais arbitrais está limitado em determinados aspetos (não sendo isto fator determinante para se deixar de concluir que a via da arbitragem é a mais viável para o sujeito passivo), dizendo-se até que *“Âmbito de competência esse que está limitado não apenas em termos materiais, como em termos de valor, não sendo arbitráveis quaisquer matérias que não sejam impugnáveis judicialmente, assim como aquelas cujo valor da utilidade económica exceda 10 milhões de euros.”*⁸³

Mas será esta limitação dos valores da causa em sede de Tribunal arbitral, em dez milhões de euros, um fator preponderante para desconsiderar que a arbitragem é o meio mais viável ao sujeito passivo?

Olhemos a um dos principais objetivos da criação do processo de arbitragem em Portugal, o qual é o descongestionamento dos Tribunais tributários, evitando que sejam cada vez mais os casos pendentes naqueles. Ora neste sentido, a limitação do valor da causa do processo arbitral em dez milhões não invalida a concretização do objetivo principal da arbitragem.

Se olharmos ao número de processos que ultrapassam esse valor de causa e ao número de processos com valor de causa inferior, concluímos que os segundos são bastante mais do que os primeiros e são os processos mais “pequenos” que no final de contas “entopem” os Tribunais tributários.

⁸³ SERRA, Manuel Fernando dos Santos – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 6 e 7.

Ora, só que o CAAD permita a entrada destes processos, que vão até aos dez milhões de euros do valor da causa, já será um grande contributo por parte da arbitragem para o descongestionamento da justiça tributária portuguesa.

O prazo para proferir decisão como fator de desempate

Tendo já comparado a via pela arbitragem tributária e a via pelos Tribunais tributários, cabe-nos agora comparar ambas as possibilidades de recorrer por parte do sujeito passivo, atendendo ao prazo que este dispõe para fazer valer os seus direitos.

A questão dos prazos para recorrer a qualquer uma das vias é fundamental para que os sujeitos passivos possam ter, de forma clara, a plena noção de qual o meio de ação que mais conforto lhes trás aquando da oposição ao Estado em questões de matéria fiscal.

É, por isso, bastante importante saber a partir de quando pode o sujeito passivo fazer uso dos seus direitos e até quando esse direito é válido, sob pena de caducidade do mesmo por força de disposição legalmente prevista.

O recurso aos Tribunais tributários pela via da Impugnação judicial pode dar entrada dentro do prazo de três meses, contado a partir dos factos previstos no artigo 102º do CPPT.⁸⁴

Contudo, também no processo de arbitragem tributária pode o sujeito passivo pedir constituição de tribunal arbitral com os mesmos fundamentos definidos no artigo 102º do CPPT.

A única diferença que se espelha entre estas duas possíveis vias de ação está no prazo que ao sujeito passivo é conferido para recorrer.

⁸⁴ Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 102º
Que prevê:

1 – A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

(Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)

a) termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

b) notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

c) citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

d) formação da presunção de indeferimento tácito;

e) notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

2 – (Revogado)

(Revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

3 – Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

4 – O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

Enquanto que para os Tribunais tributários o sujeito passivo dispõe de três meses para fazer valer os seus direitos, em âmbito de arbitragem tributária, via CAAD, apenas lhe é conferido o prazo de noventa dias para o fazer.

Tudo bem que, quer três meses, quer noventa dias, acabam por ser períodos idênticos. Mas cabe referir que três meses tanto pode ser um período superior, como inferior, a noventa dias.

Olhemos a um exemplo prático. Imaginando que o sujeito passivo dispõe do prazo de três meses para recorrer aos Tribunais tributários, se esses três meses forem os de março, abril e maio, estará a lei a conferir ao sujeito passivo o prazo de 92 dias, o que por si só excede o prazo de 90 dias que lhe é conferido para recorrer aos Tribunais arbitrais.

Dois dias de diferença podem não parecer muito mas, por vezes, em âmbito de cumprimento de prazos, podem esses dois dias ter algum peso e podem até ser determinantes para que o sujeito passivo possa fazer valer os seus direitos face à Administração Tributária.

Por outro lado, também podemos dar o exemplo dos meses de fevereiro, março e abril, os quais totalizam 89 dias. Nesta situação, a vantagem temporal estaria a favor dos Tribunais arbitrais, uma vez que o sujeito passivo tiraria partido de mais um dia para recorrer.

Todavia, há-que realçar que a lei tributária prevê ainda que, se o fundamento de recurso do sujeito passivo aos Tribunais tributários for a nulidade, pode aquele deduzir Impugnação judicial a todo o tempo. Esta questão vem assim prevalecer sobre os prazos de ação por via dos tribunais arbitrais, uma vez que em situações de nulidade, certamente o sujeito passivo optará mais facilmente por recorrer pela via dos Tribunais do Estado.

Coligação de autores e cumulação de pedidos, uma possibilidade assegurada pela arbitragem

No que concerne à possibilidade de coligação de autores e cumulação de pedidos, tanto o processo de arbitragem tributária como o recurso aos modelos convencionais de ação nos Tribunais tributários, através da impugnação Judicial, permitem que haja uma coligação de autores e de pedidos^{85/86}, desde que tal não coloque em causa a celeridade do processo.

⁸⁵ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 3º
Que prevê:

“1 — A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

2 — É possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo ato tributário, desde que os respetivos factos e fundamentos sejam diversos.

⁸⁶ Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 104º n.º 1

Ainda que, de certo modo, ambas as vias sejam semelhantes entre si, por permitirem a coligação de autores e a cumulação de pedidos, vem Rogério Fernandes Ferreira destacar que *“nos termos do RJAT, a cumulação está sujeita a critérios algo diversos, pois é possível a cumulação quanto a diferentes atos ou tributos, desde que estejam em causa as mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios de direito. (...) Por seu turno, enquanto a coligação de autores é admitida no processo de impugnação judicial, exigindo-se, para além da identidade dos fundamentos, de facto e de direito, invocados, a idêntica natureza dos tributos a que se reportam os actos impugnados, no âmbito da arbitragem tributária a coligação de autores é possível, nos mesmos termos em que é admissível a cumulação de pedidos, afastando-se, aqui também, a necessidade de estarem em causa tributos idênticos.”*⁸⁷

Segundo as palavras de Rogério Fernandes Ferreira, podemos deduzir que até na questão da possibilidade de coligação de autores e cumulação de pedidos, a arbitragem tributária impera pela simplicidade e acessibilidade que garante ao sujeito passivo de fazer valer os seus direitos em âmbito tributário, na medida em que tal coligação de autores e cumulação de pedidos não carece de tantas exigências como a Impugnação judicial.

Embora o meio de ação adotado por parte do sujeito passivo tenha como objetivo a anulação do ato tributário, não significa que o sujeito passivo retire de tal decisão uma garantia do cumprimento dos seus direitos.

*“(...) pode suceder que a decisão arbitral que se limite à declaração de ilegalidade do ato tributário sub judice não seja suficiente para fazer cessar os efeitos jurídicos que esse acto projeta sobre a esfera jurídica do contribuinte.”*⁸⁸

Deste modo, segundo o que referiu Fernando Lança Martins, o sujeito passivo, no pedido de constituição de Tribunal arbitral, não deverá apenas requerer que seja proferida decisão na qual conste a ilegalidade do ato tributário, devendo juntamente requerer os efeitos sancionatórios que

Que prevê:

I – Na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos, e a coligação de autores, desde que, cumulativamente:

(Redação dada pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)

a) aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e

(Redação dada pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)

b) a sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.

(Redação dada pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)”

⁸⁷ FERREIRA, Rogério M. Fernandes – Arbitragem Tributária: Os novos prazos, a Cumulação de Pedidos e a Coligação de Autores. CAAD Newsletter, págs. 38e 39.

⁸⁸ MARTINS, Fernando Lança – A cumulação de pedidos no processo de arbitragem tributária. Revista de Arbitragem Tributária n.º 1. 2014, pág. 23.

dessa decisão deverão advir, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios ou compensatórios por parte da Administração Tributária ao sujeito passivo, como forma de “compensar” o sucedido e todos os danos decorrentes da ilicitude daquele ato.

Já abordámos aqui a questão dos prazos que o sujeito passivo tem para recorrer, tanto aos Tribunais tributários, como aos Tribunais arbitrais. Mas cabe-nos agora analisar um dos principais fatores de decisão que podem influenciar a escolha de optar por uma ou por outra via, i.e., a duração do processo.

Duração do processo

Analisaremos nesta fase a questão dos “*timings*” de decisão de ambos os meios de ação, por forma a chegarmos à conclusão sobre qual é, de facto, o meio mais adequado para que o sujeito passivo possa fazer valer o seu direito no período mais célere, mas tendo sempre como garantia o cumprimento do princípio da imparcialidade decisória.

O facto de um meio se mostrar mais célere do que outro, nem sempre é fator determinante para que o sujeito passivo opte pelo primeiro em detrimento do segundo. Haverão sempre outros fatores a ter em conta, nomeadamente a experiência dos sujeitos responsáveis pela emissão da decisão, as decisões sobre casos análogos que tiveram lugar no passado e que integram a jurisprudência atual, ou até mesmo o grau de imparcialidade aquando do processo decisório.

Analisando esta questão à luz do que está disposto na lei, verificamos que os prazos para o proferimento de uma decisão em âmbito de arbitragem tributária são diferentes dos prazos estabelecidos para o proferimento de uma decisão em âmbito de Tribunais do Estado.

Analisando primeiramente os prazos que são estabelecidos para a decisão em sede de arbitragem tributária, a lei prevê que os árbitros dispõem de um prazo de seis meses para proferir decisão sobre o caso em concreto, contados a partir do início do processo arbitral.⁸⁹

Isto significa que esse prazo de seis meses começa a correr a partir do momento em que dá entrada o pedido por parte do sujeito passivo para a constituição do Tribunal arbitral, dado que o início do processo arbitral começa a correr desde essa altura.⁹⁰

⁸⁹ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 21º

Que prevê:

I — A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.

⁹⁰ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 15º

Que prevê:

Todavia, em caso de elevada complexidade do caso, se o Tribunal arbitral prever a necessidade de prorrogação desse prazo, a lei vem permitir que o mesmo seja prorrogado até ao limite de mais seis meses.

Com isto, podemos deduzir que, ao recorrer à via da decisão arbitral, o sujeito passivo poderá obter uma decisão no prazo máximo de um ano, cumprindo assim a arbitragem tributária, um dos seus principais objetivos da sua criação, que é a garantia da maior celeridade processual e o “descongestionamento” da justiça tributária portuguesa, garantindo ao sujeito passivo evitar as longas esperas como até aqui têm vindo a acontecer nos Tribunais tributários do Estado, por facto imputável ao elevado número de processos que todos os dias dão entrada nas secretarias daqueles e à insuficiência da capacidade de resposta por parte dos juízes de 1ª instância e dos funcionários judiciais.

Analisando agora o prazo que é conferido aos Tribunais tributários de 1ª instância para o proferimento de decisão sobre o caso em concreto, a lei estabelece que estes dispõem do prazo máximo acumulado de dois anos para decidir sobre a causa, contados desde a data da instauração do processo, para efeitos de recurso a tribunal superior, ressalvados os casos em que a decisão deverá ser tomada no prazo máximo de noventa dias.⁹¹

Em média, as decisões em âmbito de arbitragem tributária são proferidas num espaço de quatro meses, desde o momento em que se dá o pedido de constituição do Tribunal arbitral até ao momento em que se dá a decisão.

Já por outro lado, quanto ao tempo de espera de uma decisão dos Tribunais fiscais, “*Nestes, conta um recorde de 16 anos à espera de uma decisão de primeira instância.*”⁹²

Esta questão prende-se com a carga de processos dos Tribunais tributários, problema este que é comum a muitos outros países para além de Portugal. “*Speeding up our mechanisms of seeking to do justice must not deprive decision-making bodies, particularly (but not exclusively) the appellate courts, of the time and means properly to consider both the law and the facts in determining the*

O processo arbitral tem início na data da constituição do tribunal arbitral, nos termos do n.º 8 do artigo 11.º

⁹¹ Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 96º

1 – O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

2 – Para cumprir em tempo útil a função que lhe é cometida pelo número anterior, o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo.

3 – O prazo referido no número anterior deverá ser de 90 dias relativamente aos processos a que se referem as alíneas g), i), j), l) e m) do artigo seguinte.

⁹² Fisco perde 6 em cada 10 contenciosos. Porquê?. Newsletter Advucatus. 2018.

*rights and obligations of the parties who come before them. In this regard, the pressure of work in the Court of Appeal has been increasing steadily. Great and successful efforts have been made (...) to improve procedures so as to reduce delay and expense. But the burden of the appellate judges has increased. That is not satisfactory, and it may be that consideration should be given to providing some kind of assistance for example, in the form of law clerks, as in the United States, or advocates-general, as in some European tribunals. (...) But the need for proper facilities and time for the actual process of decision-making must not be forgotten in the anxiety to speed up the means of seeking justice.”*⁹³

Avaliando novamente a questão na perspectiva do sujeito passivo, a ter em conta os factos acima referidos, certamente sentir-me-ia mais inclinado a optar pela via da arbitragem tributária em detrimento da via dos Tribunais fiscais. Independentemente da decisão me ser favorável ou não, a celeridade de um processo que dura, em média, quatro meses, em comparação com a de um outro processo que pode durar dezasseis anos, como já aconteceu, certamente me fará optar pela primeira via.

⁹³ PAULSSON, Jan [et al.] – Arbitration International – Reconciling Speed with Justice in the Decision-making Process. Vol. 13 nº 3. London. 1997. ISSN 0957 0411, p. 240.

O interesse do próprio Estado no recurso à arbitragem

Um outro aspeto que é interessante e que tem bastante relevo neste âmbito de comparação dos prazos de ambas as vias de ação dos sujeitos passivos, está no facto de a própria Administração Tributária, na maioria das vezes, e nunca o admitindo, preferir que os sujeitos passivos optem pela via da arbitragem, ao invés de optarem pela via dos Tribunais do próprio Estado.

Esta é, para mim, uma das maiores curiosidades que se pode tirar neste âmbito. O facto de a Autoridade Tributária, enquanto órgão constituinte do Estado, ter preferência que o litígio tributário seja dirigido ao CAAD, ao invés de ser dirigido aos próprios Tribunais do Estado.

Cabe-nos agora fundamentar o porquê disto, qual a razão que está por detrás desta caricata preferência por parte da Administração Tributária. A resposta a esta pergunta traduz-se numa só palavra, “juros”.

Pensemos da seguinte forma... como já vimos acima, uma decisão em sede de arbitragem tributária tem uma duração máxima de um ano, enquanto que uma decisão em sede de Tribunais tributários, tem a duração máxima (ou deveria ter) de dois anos, o que por si só se reflete no dobro do tempo da primeira. Isto já para não falar do caso em que o sujeito passivo esteve dezasseis anos à espera de proferimento de decisão em fase de 1ª instância para efeitos de recurso.

Ora a partir do momento em que o facto tributário é gerado, o qual é objeto do litígio que opõe o sujeito passivo à Administração Tributária, de um lado contam-se juros de mora que acrescem ao valor que deveria ser inicialmente pago pelo sujeito passivo, os quais serão devidos por este se a decisão proferida se mostrar a favor da Autoridade Tributária. Mas por outro lado, se de facto a decisão for a favor do sujeito passivo, terá a Autoridade Tributária a obrigação de pagar juros indemnizatórios ao àquele, como forma de compensação de todos os danos a si causados.

Os juros indemnizatórios que a Administração Tributária terá de pagar ao sujeito passivo têm o objetivo de “compensar” o próprio por todo o “transtorno” causado. Ora é principalmente na contagem destes juros indemnizatórios que está a razão de, muitas vezes, o próprio Estado ter interesse que o processo dê entrada na arbitragem.

“Em regra, quando se verifica a anulação de um acto de liquidação por erro imputável aos serviços do qual resultou o pagamento de tributo superior ao legalmente devido, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da nota de crédito;”⁹⁴

⁹⁴ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. p. 321.

Isto significa que o sujeito passivo será compensado, a título de juros indemnizatórios, desde o momento em que a Administração Tributária atuou com erro, até ao momento em que o direito a receber tais juros indemnizatórios foi consumado.

*“É o artigo 43º da LGT que disciplina os juros indemnizatórios, dispondo que estes são devidos quando se determine (...) que houve erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*⁹⁵

Colocando-me agora na posição da própria Administração Tributária, sei que ao ser intentado um processo contra mim, seja em âmbito de arbitragem tributária, seja pela via dos modelos convencionais de ação, nos Tribunais tributários, por muita confiança que possa ter no ato por mim praticado, sei que haverá sempre o risco de a decisão me ser desfavorável e que, a isso, acrescerão juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo do imposto.

Posto isto, certamente preferiria que o sujeito passivo optasse pela via da arbitragem em detrimento dos Tribunais tributários por diversas razões. A primeira, assenta no montante reduzido de juros indemnizatórios que teria de pagar àquele, aquando de uma eventual decisão que me seria desfavorável. Isto dado o encurtamento do período para decisão arbitral, o que, por si só, resultaria num encurtamento da contagem de juros e, conseqüentemente, no encurtamento do valor desses mesmos juros a pagar. A segunda razão seria pelo meu próprio interesse, enquanto Administração Tributária em representação do Estado, de “descongestionar” o número de processos pendentes nos Tribunais tributários e de tirar assim algum “peso” de cima dos juízes de 1ª instância e funcionários judiciais. A terceira razão, seria o facto de ter a plena consciência e reconhecimento da capacidade dos árbitros do CAAD para decidir sobre o caso em concreto, conferindo à partida uma equidade entre as partes e ao processo num todo, da mesma forma que seria conferido em âmbito de Tribunal estatal. Já para não falar da questão que abordámos acima, relativamente ao grau de experiência dos árbitros, face ao grau de experiência que alguns dos juízes de 1ª instância têm.

O próprio Presidente do CAAD vê a celeridade de decisão em sede arbitral como uma vantagem, não só para as partes, como também para a própria economia. Tal como refere, *“Ter uma decisão de qualidade em quatro meses é uma vantagem para as pessoas e as empresas. A economia fica a ganhar, (...) o PIB cresce mais depressa. (...) Por exemplo, vejamos um caso com o valor máximo que pode ser dirimido num tribunal arbitral do CAAD, ou seja, dez milhões de euros. Agora,*

⁹⁵ VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal. Edições Almedina S.A., 2012. ISBN 978-972-40-4643-3. p. 363.

*vamos supor que o Estado perde a ação. Ora bem, com o processo conduzido num tribunal arbitral, ao Estado caberá pagar apenas 156 mil euros em juros indemnizatórios. Resolvido num tribunal do Estado, tendo em conta o tempo médio de resolução, essa conta dispara para mais de dois milhões de euros, ou seja, o equivalente a 400 mil euros por ano, isto é um juro de 4% ao ano.”*⁹⁶

Vem assim, Nuno de Villa-Lobos, apresentar um exemplo em concreto, por forma a fundamentar as suas alegações sobre o facto de a celeridade da justiça arbitral ser, de longe, uma enorme vantagem para todos os que ela influencia, em detrimento da justiça proferida pelos Tribunais do Estado.

As tendências da decisão arbitral

Primeiramente, cabe referir que, não dando lugar a recurso ou impugnação da decisão arbitral (nos casos em que o é possível), considera-se a decisão arbitral como transitada em julgado, não tendo a parte vencida, decorrido os prazos previstos para dela recorrer ou para impugnar, a possibilidade de atuar com as diligências necessárias para alterar a decisão arbitral que fora proferida.

Além da elevada celeridade que estes processos arbitrais originam, cabe ainda referir o grau de imparcialidade com que são feitos. Não é o facto de terem um prazo muito curto de decisão que faz com que esta mesma decisão seja influenciada no sentido de favorecer uma ou outra parte. Cada caso é um caso e a decisão será tomada tendo em conta determinados fatores e variantes que a poderão influenciar.

Existem dados apresentados pela OCDE que provam que as decisões arbitrais vão no mesmo sentido, em casos análogos, que as decisões proferidas em sede dos Tribunais tributários.

Para fundamentar esta questão, e baseando-nos em dados concretos, podemos pegar nas palavras de Nuno de Villa-Lobos, em entrevista ao jornal digital “Dinheiro Vivo”, na qual refere que “*em 2018, para um total de cerca de 260 milhões de euros, o resultado final foi de 59% favorável aos contribuintes. Ora bem, no primeiro semestre deste ano, para um total de 150 milhões de euros,*

⁹⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de – Ter uma decisão de qualidade em 4 meses é uma enorme vantagem. Jornal Digital Dinheiro Vivo. 2019.

*a tendência, embora ainda favorável aos contribuintes, regrediu para apenas 54%. Ou seja, a natureza dos casos e a defesa dos mesmos é que ditará a tendência.”*⁹⁷

Estes dados só nos têm a mostrar que o CAAD, com recurso aos seus Tribunais arbitrais, adota o princípio da imparcialidade que tanto define, não só a justiça tributária, como a justiça em geral.

Tramitação do processo arbitral

Olharemos agora ao desenrolar do processo de arbitragem, desde o momento em que se dá a apresentação do pedido de constituição do Tribunal arbitral por parte do sujeito passivo, até ao momento em que é proferida a decisão arbitral.

O sujeito passivo de imposto, não estando de acordo com o facto tributário que lhe originou a obrigação fiscal, procede à apresentação do pedido junto do CAAD, por forma a que se constitua o Tribunal arbitral.

Note-se que a legislação arbitral não prevê o patrocínio judiciário obrigatório, não sendo assim esse um critério para acesso aos Tribunais arbitrais, o que, uma vez mais, vem reforçar o facto de que a arbitragem não constitui, para além das custas processuais aplicáveis, uma obrigação económica adicional ao sujeito passivo, em ter que se fazer representar por Advogado ou Solicitador. *“Sendo os Tribunais arbitrais criados e entendidos como um meio alternativo e, mais correntemente, mais apropriados ou adequados à resolução de determinados litígios, parece-nos legítimo afirmar que o impedimento do acesso à justiça arbitral por insuficiência de meios económicos poderá configurar uma violação do princípio material da igualdade e da universalidade.”*⁹⁸

Seguindo-se a apresentação do pedido, o CAAD dá conhecimento à Administração Tributária, na pessoa do seu dirigente máximo do serviço, do pedido apresentado pelo sujeito passivo, fazendo referência à causa que o originou.

No seguimento desta comunicação, Administração Tributária pode fazer uma de três coisas: revogar, alterar ou substituir o ato tributário, notificando o sujeito passivo da sua decisão.

⁹⁷ FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo – Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo?. Minho, 2011, p. 52.

A tratar-se de uma dessas situações em que a Administração Tributária reconhece o erro e corrige a situação, o CAAD procede ao arquivamento do procedimento arbitral.

Não sendo reconhecido qualquer erro por parte da Administração Tributária, o CAAD procede à notificação do sujeito passivo para que este, se assim pretender, prossiga com a nomeação de um dos árbitros (sendo que, se o fizer, terá também a Administração Tributária o direito de nomear um outro, a fim de se garantir a imparcialidade de todo o processo, como já fora acima referido). Não pretendendo o sujeito passivo fazer uso do seu direito de nomeação arbitral, cabe então ao Conselho Deontológico prosseguir com tal nomeação.

É de realçar que, desde o momento em que deu entrada o pedido inicial por parte do sujeito passivo até ao momento em que são nomeados os árbitros, decorreram apenas dez dias.

Com os dados acima, podemos ver a eficácia e celeridade que o procedimento de arbitragem tributária garante às partes.

Havendo então a nomeação dos árbitros (ou árbitro, em caso de intervenção singular), dá-se por constituído o Tribunal arbitral, iniciando-se assim o processo arbitral.

O próximo passo corresponde à notificação, por parte do Tribunal arbitral, à Administração Tributária, por forma a que esta faça valer a sua posição e fundamente os seus argumentos.⁹⁹

Posto isso, dá-se então a primeira reunião do Tribunal arbitral, da qual caberá aos juízes nomeados proferir a decisão final (que também pode ser designada de decisão arbitral).¹⁰⁰

É de respeitar o facto de, até decisão final, ter apenas decorrido um período de seis meses (salvo situações em que haja prorrogação do processo). É impressionante a eficácia e celeridade da decisão arbitral, enquanto que nas decisões dos Tribunais tributários do Estado os casos ficam pendentes por tempo indeterminado e as partes ficam eternamente à espera de uma decisão que lhes confira razão ou que, por outro lado, lhes confira o direito de recorrer hierarquicamente a Tribunal superior.

No âmbito da celeridade processual da arbitragem tributária, é de salientar uma vez mais que celeridade não é fator de descredibilização das medidas de decisão adotadas pelos árbitros ou até de falta de empenho destes no exercício das suas funções.

⁹⁹ Nesta fase, pode então a Administração Tributária, no prazo de trinta dias, apresentar resposta diretamente ao pedido feito pelo sujeito passivo ou, por outro lado, apresentar prova adicional que possa vir a fundamentar a sua posição

¹⁰⁰ Note-se que os dados do procedimento de decisão arbitral foram baseados no esquema que é apresentado nas revistas de arbitragem tributária disponibilizadas pelo CAAD na Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014, p. 58. e no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 17º

Vem assim Domingues de Azevedo referir que *“é possível construir um processo tributário mais simples e desburocratizado sem por em causa os direitos e interesses legítimos das partes. Se é possível conhecer os factos, realizar a prova, ouvir as partes e decidir com regras processuais simples, não vemos porque não devam os tribunais tributários adotar regras similares.”*¹⁰¹

A possibilidade de migração dos processos para a arbitragem, um contributo para a justiça portuguesa?

Com a criação do RJAT em 2011, foi prevista uma norma transitória no seu artigo 30º, que previa a possibilidade de os sujeitos passivos que cumprissem determinados requisitos, transmitirem os seus processos pendentes em sede de Tribunal tributário de 1ª instância há mais de dois anos, para a arbitragem tributária, optando assim por uma via mais célere e viável na resolução dos seus litígios.

Embora este regime de migração dos processos para a arbitragem tributária fosse possivelmente um dos melhores mecanismos para combater a estagnação processual que se faz hoje sentir nos Tribunais tributários do Estado, a sua vigência teve muito curta duração, tendo este regime caducado a 25 de janeiro de 2012.¹⁰² Podemos até citar as palavras de Tânia Carvalhais Pereira, quando diz que *“O regime de migração de processos nasceu, desde logo, com uma “morte anunciada””*.¹⁰³

A meu ver, a aceitação por parte do Governo para a criação deste regime acabou por ser uma forma de o mesmo “apaziguar” o número de processos acumulados nos seus próprios Tribunais.

A questão que se coloca é o porquê de não ser criado um regime definitivo que garanta ao sujeito passivo a possibilidade de migrar para sede de Tribunal arbitral todos os processos que se encontram estagnados em sede de Tribunal tributário.

É certo que, no período de vigência deste regime de migração, a adesão ao mesmo por parte do sujeito passivo não foi a esperada. Até ao prazo que determinou a caducidade deste regime (25 de

¹⁰¹ AZEVEDO, A. Domingues de – Arbitragem Tributária, um caminho seguro. Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014, p.43.

¹⁰² PEREIRA, Tânia Carvalhais – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 258.

¹⁰³ PEREIRA, Tânia Carvalhais – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 271.

janeiro de 2012), deram entrada no CAAD 32 processos por via da migração, sendo que deste número, 26 foram apresentados nos últimos dias em que o regime esteve em vigor.¹⁰⁴ Será que isto é uma prova de que, quanto mais tempo permanecesse o regime em vigor, maior seria a sua adesão por parte do sujeito passivo?

Fatores como o desconhecimento do regime por parte do sujeito passivo, a desconfiança por detrás do mesmo e a dúvida que pairava sobre o procedimento adotado nos Tribunais arbitrais, ou até o “comodismo” do sujeito passivo em não querer ter que enfrentar a burocracia exigida para passar de um Tribunal tributário para um arbitral, certamente foram os principais fatores determinantes para o pouco sucesso que o regime alcançou.

Face ao acima exposto, mencionou Domingues de Azevedo o quão interessante seria a criação de um regime voluntário de natureza definitiva, através do qual o sujeito passivo, provada a estagnação do processo em sede de Tribunal tributário, possa fazer com que esse mesmo processo seja transferido para os Tribunais arbitrais, decorrido um prazo previamente estabelecido para o efeito, tal como o regime que permitia a migração de processos para a arbitragem tributária, aquando da criação do RJAT. Sublinha ainda que, com a adoção de um regime de idêntica natureza, seria possível garantir ao contribuinte a obtenção de uma decisão em tempo útil.

No âmbito das palavras de Domingues de Azevedo, veio a ser previsto no DL nº 81/2018, de 15 de outubro (o qual criou equipas de magistrados judiciais com o objetivo de proceder à recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária) o regime do “*Cometimento dos processos tributários pendentes para a arbitragem*”, o qual se pode considerar quase como um “ressurgimento” do anterior regime de migração, criado como norma transitória aquando do surgimento do RJAT. Este DL surgiu assim como uma tentativa de contornar as consequências da morosidade que o funcionamento dos Tribunais administrativos e fiscais tem vindo a causar, nomeadamente quanto à realização plena da Justiça e também ao normal desenvolvimento da economia, já que acaba por atingir não só os cidadãos, como também as empresas.

Desta forma, veio o supra DL fazer referência à figura do “*Cometimento dos processos tributários pendentes para a arbitragem*”, o qual estabeleceu uma faculdade conferida ao sujeito passivo de transferir para os Tribunais arbitrais, desde que a situação se enquadre dentro do leque de

¹⁰⁴ Dados retirados do Guia da Arbitragem Tributária.

competências daqueles, as pretensões por si formuladas em sede de Tribunais tributários, que estejam pendentes de decisão em 1ª instância há mais de dois anos e que neles tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais.¹⁰⁵

Esta possibilidade atribuída ao sujeito passivo pelo supra DL, permite que aquele, cumprindo os requisitos de acesso ao regime, o pudesse ter feito até 31 de dezembro de 2019.

Contudo, há-que mencionar que esta dispensa do pagamento de custas processuais não prejudicava o pagamento do valor da taxa de arbitragem devida.

Para isso, de acordo com o nº 3 do artigo 11º do referido DL, aquando do pedido de constituição de Tribunal arbitral teria ainda, o sujeito passivo, de juntar certidão judicial eletrónica do requerimento apresentado para a extinção da instância judicial. Isto pois, caso não o fizesse, poderia despoletar aqui uma situação de incompatibilidade, estando dois processos com a mesma causa de pedir e com os mesmos sujeitos, em Tribunais com naturezas diferentes.

Tal como o CAAD não obteve desde logo, à data da sua criação, o êxito que tem hoje (o qual foi possível apenas com o tempo que o regime está em vigor e com a prova dada de que há realmente uma vantagem para o sujeito passivo em optar pelo procedimento da arbitragem tributária, digase, a celeridade processual), o êxito da criação de um regime desta natureza de “migração” de processos para a arbitragem, também apenas seria possível se tivesse um carácter definitivo, no qual o sujeito passivo, ao longo do tempo, pudesse confiar e olhar como a melhor alternativa à resolução dos seus litígios com a Administração Tributária.

Tendo em conta o número de processos tributários estagnados¹⁰⁶ nos Tribunais do Estado, estou ciente de que, mais cedo ou mais tarde, será criado um regime definitivo com natureza idêntica ao da migração de processos para a arbitragem tributária.

¹⁰⁵ Decreto-Lei nº 81/2018 – Recuperação de Pendências na Jurisdição Administrativa e Tributária, artigo 11º.

¹⁰⁶ De acordo com um estudo feito pela Direção Geral de Política da Justiça, (doravante designada de DG PJ), em 2016 entraram nos Tribunais tributários 4143 processos de impugnação, acumulando-se assim aos já 22693 pendentes.

A desmaterialização do processo arbitral

Mas qual será o segredo para que os árbitros possam, de uma forma mais célere e simplificada, emitir uma decisão para o caso concreto?

A fim de chegar a uma resposta neste sentido, cabe-nos abordar o facto de todo o processo de arbitragem (i.e., o pedido inicial de constituição de Tribunal arbitral, a resposta por parte da Administração Tributária e todos os meios que possam servir de suporte à decisão arbitral) poder ser feito através da desmaterialização processual.

A adoção do conceito da desmaterialização, permite assim aos árbitros ter todos os meios que necessitam via informática, permitindo desta forma combater um pouco a tradição do sistema adotado nos Tribunais tributários, nos quais a maioria dos documentos e provas utilizados são ainda em formato físico, tornando-se muitas vezes difícil para que os próprios juízes possam emitir uma resposta coerente e exata, uma vez que a complexidade dos processos e a quantidade de documentos que estes anexam são fatores que dificultam a sua tarefa.

Desta forma, surge o procedimento arbitral com a figura da desmaterialização de todo o processo, podendo os árbitros ter acesso eletrónico a todos os documentos, através de um portal próprio criado para o efeito, designado de Sistema Eletrónico de Gestão Processual (doravante designado de SGP).

Este sistema do CAAD acaba por funcionar, de certa forma, como uma espécie de CITIUS, servindo de repositório para consulta atual e futura dos documentos e decisões que tenham sido publicados.

O acesso ao SGP é feito mediante a atribuição de senhas de acesso às partes integrantes do processo arbitral, tendo o sujeito passivo acesso à sua senha a partir da constituição de Tribunal arbitral.

Também neste ponto da desmaterialização processual podemos encontrar um passo a caminho da inovação que foi tomado pelo CAAD. O combate aos meios tradicionais e o acompanhamento dos tempos que se vivem, nomeadamente da era digital, é fator imprescindível para que a justiça portuguesa possa prosperar cada vez mais.

Além do mais, e como podemos encontrar disposto no Guia da Arbitragem Tributária, também no modelo de notificações o CAAD apostou na inovação. Assim, ao sujeito passivo, aquando do pedido para constituição de Tribunal arbitral, é exigida a adesão à Via CTT, por forma a que todas as notificações possam ser remetidas diretamente para essa mesma caixa postal eletrónica.

Este sistema de notificações permite assim ao sujeito passivo e à Administração Tributária ficarem imediatamente a par das decisões tomadas em sede arbitral, bem como de quaisquer outras questões que sejam do seu interesse, evitando que haja correspondência retida ou que esta não tenha chegado ao seu destinatário por qualquer impedimento ou extravio.

Cabe-me assim concluir, no âmbito da inovação do processo arbitral, que enquanto sujeito passivo e, estando eu sujeito a qualquer litígio que me venha a opor à Administração Tributária, optaria muito mais facilmente por um sistema inovador e virado para a informatização, que me facilita o acesso aos documentos essenciais e que, de forma mais célere, me coloca a par de todas as informações que preciso, garantindo-me ao mesmo tempo uma confidencialidade dos documentos e das informações que à minha pessoa dizem respeito, do que optaria por um sistema mais “arcaico” como é o sistema ainda adotado pelos Tribunais tributários, que certamente são de interpretação mais complexa aos olhos das “pessoas comuns”.

A publicidade do processo arbitral

O CAAD é também caracterizado pela transparência de todo o processo arbitral e de todas as decisões por si referidas.

Foi então neste sentido que o CAAD, fazendo-se representar pelo seu presidente, Nuno de Villalobos, assinou um Protocolo¹⁰⁷ de Cooperação Institucional com a Procuradoria-Geral da República (doravante designada de PGD), representada à data por Joana Marques Vidal, por forma a garantir uma mútua troca de informações entre ambas as instituições, garantindo assim que todas as decisões tomadas em âmbito de arbitragem tributária ou administrativa são comunicadas à PGR.

Este protocolo pretende, acima de tudo, aumentar a confiança e credibilidade que o CAAD emite às partes, assumindo assim o compromisso de notificar a PGR, a qual é o órgão superior do Ministério Público, de toda e qualquer decisão por aquele tomada.

Este protocolo vem certamente garantir a maior credibilização do CAAD enquanto instituição de resolução de litígios, na medida em que a PGR é o órgão competente por defender a legalidade democrática. Logo, assumem as partes do processo que, toda e qualquer ação tomada pelo CAAD, a ser inconstitucional ou desconforme à lei, estarão salvaguardados pela intervenção da PGR, a

¹⁰⁷ Protocolo celebrado entre a PGR e o CAAD, em Lisboa a 1 de março de 2018.

fim de garantir que a decisão é feita em conformidade e de acordo com os princípios constitucionais previstos na CRP.

Contudo, não foi preciso chegar-se a 2018 para perceber a cada vez maior confiança que o sujeito passivo deposita no CAAD para a resolução dos seus litígios em matéria administrativa e tributária. Basta-nos olhar para quando tudo começou, no ano de 2011, para verificarmos que, mês após mês, eram cada vez mais os processos que entravam nos Tribunais arbitrais.

De acordo com os dados fornecidos pela revista de arbitragem tributária nº 1, podemos verificar que, de setembro a dezembro de 2011, foram 26 os processos a entrar nos Tribunais arbitrais, contudo, desde o ano de 2012 até ao ano de 2014, esse número foi gradualmente maior, tendo acrescido de ano para ano, em média, em 150 processos, totalizando 917 processos que deram entrada nos Tribunais arbitrais nesse período de tempo. Facto curioso é que, ainda para reforçar que a arbitragem tributária é o melhor caminho a seguir pelo sujeito passivo, nesse mesmo período, em 65% dos processos que deram entrada, a decisão arbitral foi emitida a favor do sujeito passivo, tendo sido apenas 35% a favor da Administração Tributária.¹⁰⁸

Claro está que, e volto a reforçar, a decisão arbitral está dependente de inúmeros fatores que influenciam a análise dos árbitros responsáveis e cada caso é um caso.

Tribunal arbitral, um verdadeiro Tribunal à luz da Constituição – os efeitos das suas decisões sobre a Administração Tributária

As decisões emitidas pelos Tribunais arbitrais vinculam-se às partes nos mesmos termos que as decisões emitidas pelos Tribunais tributários do Estado, sendo estes últimos *“competentes para conhecer (...) das acções para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária (...), dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas em matéria fiscal de âmbito regional ou local e ainda de vários recursos (...)”*.¹⁰⁹

Ainda que os Tribunais arbitrais não tenham competência executiva, uma vez que o RJAT apenas prevê competência em razão de declarar a ilegalidade aos atos praticados pela Administração Tributária, a CRP prevê que a Administração Tributária estará vinculada ao cumprimento da

¹⁰⁸ Dados retirados da Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014, pp. 59 e 61.

¹⁰⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da Lições de Procedimento e Processo tributário. Coimbra Editora, 2ª edição, 2008. ISBN 978-972-32-1549-6. p. 224.

obrigação prevista em tal decisão, no caso de aquela lhe ser desfavorável em detrimento do favorecimento do sujeito passivo.

Também no RJAT está disposta a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais arbitrais.¹¹⁰

*“Essa vinculação (...) veio a ser estabelecida pela Portaria nº 112º-A/2011, de 22 de março, do Ministério das Finanças.”*¹¹¹

Neste sentido, concluímos que *“a Administração Tributária está tão vinculada à decisão do contribuinte de recorrer à via judicial ou à via arbitral, como o está quanto à opção do contribuinte de recorrer à via graciosa ou judicial/jurisdicional.”*¹¹²

A CRP vem também prever que *“As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades.”*¹¹³, o que vem estabelecer que mesmo as entidades do Estado estão vinculadas às decisões emitidas pelos Tribunais arbitrais.

Sabemos que os Tribunais arbitrais estão enquadrados no conceito de *“tribunais”* disposto no artigo 205º da CRP, pois tal como o refere o Guia da Arbitragem Tributária *“Esta norma, englobada entre os «princípios gerais» da Constituição relativos aos «Tribunais» é aplicável também aos tribunais arbitrais, que são um dos tipos de tribunais nela previstos (artigo 209º, nº 2).”*¹¹⁴

Também ainda neste sentido, vem a LGT prever que a Administração Tributária está vinculada aos efeitos da decisão que lhe for desfavorável em detrimento do favorecimento do sujeito passivo, na medida em que dispõe que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido*

¹¹⁰ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, artigo 4º n.º 1

¹¹¹ PEREIRA, Rui Ribeiro – Breves notas sobre o regime da arbitragem tributária. In Fonseca, Isabel Celeste M. - *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e desafios*. 2ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. ISBN 978-972-40-5026-3, p. 405.

¹¹² NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5. p. 430.

¹¹³ Decreto-Lei de 10 de abril de 1976 – Constituição da República Portuguesa, artigo nº 205º n.º 2.

¹¹⁴ SOUSA, Jorge Lopes de – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 223.

cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”^{115/116}

Desta forma, podemos concluir que o sujeito passivo pode, também deste ponto de vista, olhar para a via da arbitragem Tributária como uma alternativa viável no sentido em que, a sair vencedor perante a Administração Tributária, os direitos constitucionais lhe garantirão a reposição do facto como este deveria ter sido efetuado à partida, no caso de não ter havido qualquer ilegalidade praticada por aquele serviço de administração direta do Estado.¹¹⁷

A irrecorribilidade da decisão arbitral, uma desvantagem do processo de arbitragem?

Uma das questões que fora sempre apontada como uma desvantagem do processo de arbitragem é a limitada possibilidade de recurso que as partes têm da decisão que ponha termo ao processo arbitral.

Esta questão foi desde sempre levantada pelos céticos da arbitragem, no sentido em que defendem que as partes só tiram desvantagens em seguir pela via da arbitragem pois, na eventualidade de ser proferida uma decisão arbitral que lhes seja desfavorável nada poderão fazer, visto que não podem recorrer daquela decisão, possibilidade essa que existe em sede de Tribunal tributário.

Antes de analisarmos a questão da possibilidade de recurso da decisão arbitral, devemos distingui-lo da impugnação da decisão arbitral. O recurso “*diz respeito ao controlo de mérito da decisão arbitral*”, havendo lugar a interposição de recurso “*se o que estiver em causa for a reapreciação do mérito da pretensão deduzida*”, enquanto que a impugnação “*reporta-se aos aspetos formais (...) se em causa estiver a violação de normas de natureza adjetiva ou processual – que se reconduzem, grosso modo, às causas de nulidade da sentença previstas no art. 125.º do CPPT e à violação do princípio do contraditório e da igualdade das partes nos termos em que estes se encontram estabelecidos no art. 16.º do RJAT*”.¹¹⁸

¹¹⁵ Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária, artigo 100º.

¹¹⁶ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 24º

¹¹⁷ Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro – Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira – artigo 1º n.º 1.

¹¹⁸ SOUSA, Jorge Lopes de – Recursos no Contencioso Tributário. Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora, Lda, 2015. ISBN 978-972-724-723-3. p. 228 e 229

Note-se que, por um lado, enquanto que a lei prevê, consoante a situação, a possibilidade de recurso da decisão arbitral para o STA ou para o Tribunal Constitucional, por outro, face à impugnação daquela decisão, esta deverá ser remetida para o Tribunal Central Administrativo (doravante designado de TCA), devendo ser apresentada pela parte interessada no prazo de quinze dias¹¹⁹ a contar da notificação da decisão arbitral.

Esta tão limitada possibilidade de recurso da decisão arbitral acabou por ser “*uma condição necessária à assunção da arbitragem tributária como uma verdadeira alternativa ao descongestionamento dos tribunais judiciais tributários.*”¹²⁰

Relativamente a esta questão, admito realmente que, comparando o meio da arbitragem com os meios convencionais de resolução de litígios tributários, esta pode realmente ser “a” desvantagem do processo arbitral. Todavia, temos vindo a mencionar ao longo deste trabalho inúmeras vantagens que sobrepõem o CAAD aos Tribunais tributários.

É certo que na arbitragem não existe a mesma margem de recurso de uma decisão que existe num processo em sede de um Tribunal tributário.

Contudo, imaginemos a posição de um sujeito passivo que não está de acordo com um ato praticado pela Administração Tributária e recorre ao CAAD por forma a anular o mesmo. Primeiramente, a intenção em recorrer a um meio de resolução de litígios, seja ele qual for, deve ser bastante ponderada, uma vez que serão suportadas custas e apenas em casos de muita certeza o sujeito passivo deverá prosseguir com o pedido de constituição de Tribunal arbitral. Ora posto isto, quando o sujeito passivo avança para o processo arbitral deverá, à partida, estar consciente de que dali obterá uma decisão que lhe é favorável.

Por outro lado, dando a minha perspetiva enquanto potencial sujeito passivo em litígio com a Administração Tributária, optaria mais facilmente por uma via em que, ainda que tivesse uma possibilidade de recurso mais limitada quanto à decisão proferida, o sistema em si me garantiria uma decisão que seria proferida, no máximo, até um ano, do que optaria por uma via em que, ainda que tivesse uma maior possibilidade de recurso da decisão no caso de aquela me ser desfavorável, nada me garantiria que o processo não teria uma duração excessivamente prolongada.

Desta forma, podemos deduzir que o tema do recurso da decisão arbitral é muito sensível e um dos principais fatores apontados como uma desvantagem às partes no âmbito da arbitragem tributária.

¹¹⁹ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 27º n.º1

¹²⁰ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5. p. 480.

Esta questão da regra geral da inadmissibilidade de recurso das decisões arbitrais é, portanto, considerada como uma desvantagem para a parte vencida, que não viu a sua pretensão ser consumada pelo Tribunal arbitral. Todavia, analisaremos agora esta inadmissibilidade de recurso da perspectiva da parte vencedora.

Nos Tribunais tributários, o sujeito passivo poderá sair como vencedor de um litígio que o oponha à Administração Tributária mas, em simultâneo, até trânsito em julgado da sentença, estará sempre suscetível de ser interposto um recurso da decisão.

Desta forma, em sede de Tribunal arbitral, saindo o sujeito passivo vencedor perante a Administração Tributária, estará aquele munido da garantia de que não será novamente notificado sobre aquela situação, não correndo o risco de dar entrada recurso da Administração Tributária sobre aquela decisão arbitral (ressalvando as situações legalmente previstas que admitem a possibilidade de recurso).

Não obstante, por forma a que o direito de recurso das partes intervenientes no processo arbitral não fique limitado num todo, vem o RJAT prever que existe a possibilidade de as partes recorrerem das decisões arbitrais, estando cumpridos determinados requisitos e em situações específicas que vão de encontro ao estabelecido na lei.¹²¹

Ora no n.º 1 do artigo 25.º do RJAT, podemos ver definido o Princípio da Legalidade, na medida em que permite às partes recorrer da decisão arbitral sempre que o fundamento que lhe serviu de base seja inconstitucional ou sempre que se recuse o fundamento da parte por considerar que aquele se faz constituir de uma norma inconstitucional. Assumindo uma destas situações, a decisão é passível de recurso para o Tribunal Constitucional, no prazo de 10 dias¹²² a contar da notificação

¹²¹ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 25.º, n.ºs 1 e 2.

Que prevê:

“1 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é suscetível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

2 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.”

¹²² Lei n.º 28/82, de 15 de novembro – Lei Orgânica do Tribunal Constitucional – artigo 75.º

Que prevê:

“1 - O prazo de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional é de 10 dias e interrompe os prazos para a interposição de outros que porventura caibam da decisão, os quais só podem ser interpostos depois de cessada a interrupção.”

da decisão arbitral, por forma a que aquele se possa pronunciar sobre a constitucionalidade da decisão arbitral.

Mesmo aqui, podemos verificar que o CAAD agiu de forma constitucional no processo de regulação do seu regime de arbitragem tributária, ressaltando desde logo os direitos, liberdades e garantias que são conferidos pela CRP aos cidadãos.

Contudo, existem doutrinas que defendem que a possibilidade de recurso para um Tribunal do Estado de uma decisão proferida em sede de Tribunal arbitral acaba por ser inconstitucional “*ao não prever a intervenção do tribunal recorrido na admissão do recurso, pois não resulta das normas próprias do recurso para o TC, previsto na Lei 28/82, de 15 de Outubro, nem no regime de apelação que nela se prevê que é de aplicação subsidiária.*”¹²³

Resumindo este tema da regra geral de irrecorribilidade da decisão arbitral (salvo nos casos em que tal recurso está previsto na lei), podemos olhar para esta “limitação” da arbitragem de uma perspetiva que nos demonstra que é esta própria irrecorribilidade que garante a celeridade de todo o processo arbitral. “*Ora, ao admitir-se a recorribilidade como regra, descurar-se-iam ambos os objectivos. Por um lado, o processo arbitral não seria já um processo célere, na medida em que a decisão só se tornaria certa após o julgamento de recurso que, a decorrer nos tribunais judiciais, padeceria do mesmo problema de estagnação no tempo dos restantes processos judiciais tributários. Por outro, a especialização dos árbitros (...) ia ficar sobrevalorizada, na medida em que a decisão arbitral poderia vir a ser anulada e substituída nos tribunais judiciais.*”¹²⁴

Com estes argumentos, conseguimos contrariar a cétrica doutrina do regime da arbitragem, transformando o “ponto fraco” da arbitragem num dos pontos garantes dos seus principais objetivos enquanto regime.

¹²³ SOUSA, Jorge Lopes de – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 238.

¹²⁴ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5. p. 481.

A uniformização jurisprudencial

No nº 2 do mesmo artigo 25º do RJAT, podemos verificar que há também possibilidade de recurso para o STA, no prazo de 30 dias¹²⁵ a contar da notificação da decisão arbitral, da decisão arbitral que esteja em desacordo com uma decisão previamente proferida pelo TCA ou STA, sempre que estejamos sobre a mesma questão fundamental de direito.

A meu ver, faz todo o sentido existir este nº 2, no sentido em que a jurisprudência tem de ser coerente, seja ela proferida pelos Tribunais Estatais, seja proferida pelos Tribunais arbitrais.

Não seria constitucional estar a proferir uma decisão a favor de um sujeito passivo em sede de Tribunal tributário e, em simultâneo, estar a proferir uma decisão desfavorável a um outro sujeito passivo, em sede de Tribunal arbitral, estando em causa o mesmo pedido e causa de pedir.

Desta forma, veio o CAAD precaver-se ao permitir que as partes possam recorrer da decisão, sempre que a mesma seja desconforme a acórdão já proferido.

Esta possibilidade de recurso mostra que, independentemente da autonomia que os Tribunais arbitrais gozam face ao Estado, as decisões arbitrais não deixam de se vincular a um controlo de validade por parte do segundo.

Não obstante a possibilidade de recurso que o regime da arbitragem tributária atribui à parte vencida, *“não se exige explicitamente, naquele artigo 152º do CPTA, que o acórdão anterior tenha transitado em julgado, embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo venha fazendo tal exigência, que se justifica, pois um acórdão não transitado pode vir a ser revogado e ser decidido em sentido diferente.”*¹²⁶

A questão da desconformidade jurisprudencial, que vem reforçar a possibilidade de se prever na lei arbitral a possibilidade de recorrer da decisão, foi muito discutida aquando da decisão dos processos 47/2013, 51/2014 e 131/2014¹²⁷ quanto à aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso (doravante designada de CGAA) na transformação das sociedades por quotas em sociedades anónimas e consequente alteração da natureza jurídica das respetivas participações sociais.

¹²⁵ Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro – Código de Processo nos Tribunais Administrativos – artigo 152º nº 1
O qual tem aplicação subsidiária ao regime da arbitragem tributária e que prevê:

“1 - As partes e o Ministério Público podem dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias contado do trânsito em julgado do acórdão impugnado, pedido de admissão de recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição (...)”.

¹²⁶ SOUSA, Jorge Lopes de – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 241.

¹²⁷ Disponíveis no website do CAAD.

A polémica emanou do facto de terem surgido decisões arbitrais que, em situações e factos idênticos, se contradizem nas suas conclusões.

Ora pensemos da perspectiva de um sujeito passivo que pratica um ato que considera ser-lhe mais viável a nível tributário, sem ter qualquer intenção de planeamento de elisão fiscal por trás. Sendo esse ato contestado pela Administração Tributária, dando lugar a pedido de constituição de Tribunal arbitral, da decisão arbitral emitida conclui-se que o ato praticado pelo sujeito passivo está dentro da abrangência do conceito de elisão fiscal e, como tal, poderá a Administração Tributária aplicar a CGAA para contrariar a situação.

Agora numa situação idêntica, em que o sujeito passivo adotou o mesmo procedimento e praticou o mesmo ato, mas a decisão arbitral é tida em sentido contrário ao acórdão previamente proferido, no sentido em que concluiu que o procedimento adotado pelo sujeito passivo não é, por si só, bastante para se considerar que aquele tem, por detrás do ato, a intenção de praticar a elisão fiscal e, como tal, não tem a Administração Tributária os critérios reunidos para aplicação da CGAA.

Qual o nível de discriminação do sujeito passivo da primeira situação face ao sujeito passivo da segunda situação?

É para evitar este tipo de situações de desrespeito para com os princípios da igualdade e imparcialidade previstos na CRP que a lei arbitral permite o recurso de tais decisões arbitrais contraditórias para os Tribunais estaduais (na figura do STA).

Os critérios de admissibilidade de recurso da decisão arbitral com o fundamento em oposição jurisprudencial são simples, bastando que haja uma contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão que serviu de base para fundamentar o primeiro. Estando reunidos estes dois requisitos, é passível de se proceder à figura da uniformização jurisprudencial.

Muitas vezes questiona-se como é possível haver um acórdão que se baseou num outro previamente proferido, mas que nas suas conclusões contradiz aquele.

Fará sentido estar a usar os mesmos fundamentos para se chegar a uma conclusão oposta? Certo é que a lei prevê a possibilidade de remediar este tipo de situações através da figura da já referida uniformização da jurisprudência. Se esta figura não estivesse prevista, todos os dias sairiam acórdãos contraditórios sobre a mesma causa de pedir.

É certo que a lei arbitral atribui um certo grau de autonomia e liberdade aos árbitros para tomarem as suas decisões com os recursos que têm, mas isso não inclui a possibilidade de proferirem acórdãos que têm uma natureza contraditória a acórdãos já proferidos e que decidiram o veredito

de muitas outras situações. A não previsão da possibilidade da uniformização de jurisprudência seria causa geradora do caos nos processos dos Tribunais arbitrais e tributários.

Esta figura do recurso para uniformização de jurisprudência deixou de estar unicamente prevista no artigo 152º do CPTA, tendo agora igual previsão no CPPT, por força da Lei nº 118/2019, de 17 de setembro. Desta forma *“1 - As partes e o Ministério Público podem dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias contado do trânsito em julgado do acórdão impugnado, pedido de admissão de recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição: (...) 7 - O recurso de uniformização de jurisprudência deve ser interposto pelo Ministério Público, mesmo quando não seja parte na causa, caso em que não tem qualquer influência na decisão desta, destinando-se unicamente à emissão de acórdão de uniformização sobre o conflito de jurisprudência.”*¹²⁸

A questão que persiste é, até que ponto é que a uniformização jurisprudencial não é limitadora da opinião de quem decide? Imaginemos que há algumas décadas tinha sido proferida uma decisão num sentido e, atualmente, havia sido proferida uma outra em sentido oposto, assumindo que se tratam de casos análogos.

Estarão os árbitros/juizes limitados no modo de pensar, por terem que seguir o procedimento e conclusão de uma decisão que teve lugar noutros tempos, em que o modo de interpretação das normas e a realidade que se vivia eram diferentes do que acontece atualmente?

Esta questão é suscetível de debate, no sentido em que a uniformização da jurisprudência pode ser, por um lado, um mecanismo de garantia do direito constitucional da igualdade, mas por outro lado, um mecanismo limitador do modo de pensar atual e da forma como são resolvidos os litígios. Pode, desta forma, ser até uma barreira à inovação da justiça e acompanhamento da época em que vivemos.

No final de contas, e como já referimos, embora se sobreponha pelo seu caráter de autonomia e independência face ao Estado, o CAAD estará, nestas situações, sujeito a um veredito final daquele.

Além das poucas, mas existentes, possibilidades de recurso de uma decisão arbitral que o regime português da arbitragem tributária admite, podemos também referir o direito conferido às partes do processo arbitral, de se fazerem valer da possibilidade de impugnar aquelas decisões.

¹²⁸ Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário, artigo 284º n.ºs 1 e 7.

À medida que vamos escrevendo sobre as possibilidades que as partes têm para contrariar uma decisão arbitral, vamos tomando conta que afinal, em matéria de recurso, a via da arbitragem não é assim tão desvantajosa para o sujeito passivo, contrariando um pouco aquela que é a doutrina defendida pelos cétricos da arbitragem, ao afirmarem que no CAAD impera a irrecorribilidade das decisões que nele são proferidas.

Desta forma, podem as partes vencidas anular a decisão arbitral, mediante impugnação dirigida ao Tribunal Central Administrativo (que será sempre o Tribunal Central Administrativo Sul, dado que a arbitragem se processa em Lisboa, nas instalações do CAAD), apresentada no prazo de 15 dias contados da notificação da decisão arbitral ou da notificação às partes do arquivamento do processo arbitral, sendo este último o prazo considerado no caso de a decisão ter sido emitida por Tribunal coletivo nomeado pelas partes.¹²⁹

O regime da arbitragem vem assim permitir às partes que procedam à anulação da decisão arbitral que lhes é desconforme, mediante impugnação daquela, tendo como fundamento qualquer inconstitucionalidade que serviu de base para o seu proferimento, i.e., sempre que o Tribunal arbitral não procedeu de acordo com a lei na formação da sua decisão.

Dentro dos fundamentos que permitem a impugnação da decisão arbitral, podemos destacar a falta de coerência do Tribunal arbitral quanto à fundamentação usada para proferir tal decisão, assumindo que a fundamentação contradiz a conclusão, ou ainda o facto de ter sido dada prevalência a uma das partes em detrimento da outra, o que vem violar um dos princípios consagrados na CRP, que é o da igualdade das partes.

A possibilidade de recurso de uma decisão arbitral para um Tribunal do Estado quase que pode ser interpretada como tendo um sentido inverso ao do regime do cometimento dos processos pendentes que se transferem destes últimos para os Tribunais arbitrais.

Assumindo, de outro modo, que a decisão arbitral em causa não é passível de recurso na generalidade das situações, vem Francisco Pereira Coutinho, apontando aos Tribunais arbitrais, afirmar que “*devem ser considerados órgãos jurisdicionais de última instância sujeitos a uma obrigação de reenvio prejudicial (art. 267.º (3) TFUE). O cumprimento estrito do dever de reenvio*

¹²⁹ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 27º n.º 1.

afigura-se essencial para a garantia da integridade da ordem jurídica da União e para a tutela dos direitos que esta atribui aos particulares.”¹³⁰

Este artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante designado de TFUE) vem estabelecer que, qualquer órgão jurisdicional de um Estado-Membro da União Europeia pode requerer ao TJUE que se pronuncie sobre a validade e interpretação dos atos por esse órgão praticados.

Foi, aliás, no acórdão “*Ascendi*”¹³¹ que o TJUE admitiu a possibilidade de pedidos de reenvio prejudicial pelos Tribunais arbitrais.

Desta forma, sabemos que as decisões arbitrais poderão estar sujeitas à tutela do TJUE, estando os Tribunais arbitrais apenas dispensados de requerer uma decisão do TJUE sempre que o âmbito da causa já tenha sido objeto de uma resposta definida por aquele e que constitua jurisprudência por ele já proferida ou nos casos em que da prolação da decisão não seja suscitada qualquer dúvida.

Mesmo aqui podemos ver que, embora a suscetibilidade de recurso das decisões arbitrais possa ter uma certa limitação, o regime da arbitragem tributária protege os interesses das partes, dispondo-lhes a possibilidade de, mesmo assim, recorrerem em situações muito específicas, nomeadamente em questões das quais resulte a violação dos seus direitos constitucionais previstos na CRP.

Ainda sobre a questão da possibilidade de reenvio prejudicial para o TFUE, podemos concluir que *“A exigência do RJAT ao nível da formação e experiência dos árbitros permite ainda superar uma objeção de princípio do TJ à admissão de reenvios prejudiciais apresentados sem qualificação adequada para o efeito, o que potenciará o crescimento exponencial do número de questões prejudiciais eventualmente inúteis ou insuficientemente fundamentadas do ponto de vista jurídico, com prejuízo claro para a eficácia do próprio tribunal. (...) qualquer reenvio será sempre apresentado por juristas com pelo menos “10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, o que não é sinónimo de 10 anos de experiência profissional.”*”¹³²

¹³⁰ COUTINHO, Francisco Pereira – Os tribunais arbitrais tributários e o reenvio prejudicial. CAAD Newsletter, p. 36.

¹³¹ Acórdão do TJUE - Processo nº 377/13, de 12 de junho

¹³² VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais – Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação nº 7. Edições Almedina S.A., 2014, p. 118.

Efeitos do recurso da decisão arbitral

Sendo apresentado recurso da decisão arbitral (partindo do pressuposto que estamos perante um dos casos passíveis desse meio de ação), produzirá aquele, efeitos suspensivos sobre a decisão arbitral recorrida, i.e., tal decisão não produz efeitos até que nova decisão seja tomada em órgão hierarquicamente superior, desde que, para isso, pelo sujeito passivo seja prestada uma garantia. Esta prestação de garantia, por forma a que se suspendam os efeitos da decisão arbitral, deverá ser idónea, o que se traduz numa garantia que permita assegurar o valor que é objeto da causa.

Não havendo qualquer prestação de garantia da parte que interpôs recurso da decisão arbitral, produzirá aquela decisão os seus efeitos normalmente, produzindo depois efeitos devolutivos no caso de a decisão tomada pelo órgão hierarquicamente superior ser adversa à decisão tomada em sede de Tribunal arbitral.

Posto isto, a decisão emitida pelo órgão hierarquicamente superior fará com que os efeitos que a decisão arbitral já havia produzido sejam repostos nas condições que o seriam se não tivesse sido tomada a primeira decisão.

Ainda neste sentido, há que ressaltar que *“o recurso interposto pela Administração Tributária faz caducar a garantia que tinha sido prestada para a suspensão do processo de execução fiscal, sem prejuízo do efeito suspensivo, que se mantém. Assim sendo, o contribuinte continua a beneficiar da suspensão da execução fiscal durante toda a pendência do recurso, sem que se tenha de manter a garantia prestada.”*¹³³

¹³³ SOUSA, Jorge Lopes de – Recursos no Contencioso Tributário. Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora, Lda, 2015. ISBN 978-972-724-723-3. p. 232.

Arbitragem, um sistema pioneiro e de carácter exemplar para as outras jurisdições

A criação do CAAD em Portugal tem sido vista com muito bons olhos pelos restantes países, na medida em que demonstra ser uma alternativa eficiente em matéria de resolução de litígios administrativos e tributários.

Como já fora referido na parte inicial deste trabalho, aquando da introdução do CAAD, este surgiu como uma alternativa de dar resposta à incapacidade dos Tribunais tributários aos casos que todos os dias dão entrada nas suas secretarias.

A estagnação da justiça não se faz sentir apenas no ordenamento jurídico português, uma vez que a generalidade dos países sofre com este problema, sendo cada vez mais os casos pendentes de decisão e sentindo-se uma cada vez maior falta de pessoas competentes para a proferir.

Portugal tem vindo ao longo do tempo a impor-se, enquanto país, em determinadas matérias, não necessariamente de carácter jurídico.

A implementação do novo sistema de resolução de conflitos entre o sujeito passivo e a Administração Tributária, com recurso aos Tribunais arbitrais, foi de tal modo importante para a inovação da justiça, garantindo uma maior celeridade de todo o meio processual, ao ponto de levar a que muitos países olhassem para Portugal como um impulsionador e a quererem assemelhar-se a este país em matéria jurídica.

Deste modo, muitos são os países que, ao longo do tempo, têm adotado as medidas necessárias à prossecução e implementação de um sistema de arbitragem tributária em matérias administrativa e tributária também no seu ordenamento jurídico interno.

A arbitragem em Espanha

Ora vejamos o caso da nossa vizinha Espanha, que há mais de uma década pretende impor um sistema idêntico ao adotado por Portugal, por forma a “escoar” o avultado número de processos pendentes que marcam presença nos seus Tribunais tributários, dado que o sujeito passivo espanhol, à data, tira partido apenas dos meios convencionais de ação para fazer valer o seu direito em sede de litígio com a Administração Tributária, o que, como já vimos até aqui com o exemplo de Portugal, nem sempre é a melhor maneira de agir e de reclamar o cumprimento de direitos em âmbito tributário.

Como refere Paula Vicente-Arche Coloma *“la posibilidad de sustituir los recursos substanciados en vía administrativa por métodos de solución de conflictos alternativos, como son la conciliación, la mediación y la arbitraje, siendo éste el punto de partida a partir del cual se propugna la implementación de dicha técnica como método de resolución de conflictos alternativo a los recursos existentes en vía administrativa.”*¹³⁴

São muitas as propostas de inclusão de um processo de arbitragem no ordenamento jurídica espanhol que têm chegado nos últimos 15 anos. Com isto, acredito vivamente que num futuro próximo também Espanha irá adotar um modelo de arbitragem idêntico ao que está hoje em vigor em Portugal, na medida em que cada vez são mais os processos pendentes nos Tribunais espanhóis e, conseqüentemente, cada vez maior é a necessidade de pensar em algo inovador que permita solucionar este problema.

Também o desconhecimento por parte do sujeito passivo espanhol face a esta via de resolução de litígios em Portugal pode ser um dos motivos pelos quais ainda não há qualquer sistema de arbitragem em Espanha. Acredito que se o sujeito passivo espanhol tivesse uma outra noção do que é realmente este sistema de resolução de litígios em matéria administrativa e tributária em vigor em Portugal e de todas as suas características, certamente teria já agido a fim de impor a Espanha também a adoção de um sistema de idêntica natureza.

Ao fim ao cabo, o sujeito passivo é um dos principais e diretos interessados na adoção deste modelo de resolução de litígios, na medida em que através do qual conseguirá fazer com que os seus direitos sejam reconhecidos de uma forma mais célere do que seriam pela via dos meios convencionais de ação.

Ou mesmo a própria Administração Tributária espanhola poderá ser uma interessada na adoção deste sistema pois, tal como já vimos na parte em que foi abordado o possível interesse da Administração Tributária portuguesa em que o sujeito passivo optasse pela via da arbitragem tributária em detrimento dos meios de ação convencionais, para efeitos do pagamento de menor valor em sede de juros, também a Administração Tributária espanhola poderá ter este interesse, dado que o Estado poderá tirar daqui uma dupla vantagem. Por um lado, beneficia da arbitragem tributária pelo facto de os Tribunais tributários e administrativos ficarem mais aliviados do número de processos pendentes existentes e, por outro lado, pelo facto de pagar menos juros

¹³⁴ COLOMA, Paula Vicente-Arche – Situación actual e propuestas para su implementación.. Revista de Arbitragem Tributária nº 5. 2016, p.51.

indemnizatórios ou compensatórios ao sujeito passivo, na eventualidade de a decisão proferida ser a favor daquele.

A arbitragem no Brasil

Um outro país que passa pelos mesmos problemas de estagnação da justiça, nomeadamente na estagnação das decisões processuais em matéria administrativa e tributária, é o Brasil.

O *“Relatório da OCDE (Tax Administration), de 2015, relativo ao tema de contencioso tributário revela que o Brasil além de ser, dentre os países pesquisados, o segundo com maior número de processos pendentes de julgamento, é o que tem, proporcionalmente ao PIB, maiores valores em discussão. (...) Segundo o Relatório “Justiça em Números”, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), os processos de execução fiscal perfazem aproximadamente 38% do total de casos pendentes, e 75% dos casos de execução, sendo os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, que é de 91%”*.¹³⁵

Este estudo vem assim reforçar o que foi mencionado acima quanto à estagnação da justiça tributária que se faz sentir, não só em Portugal, mas um pouco por todo o mundo.

Carece assim o modelo de justiça e de resolução de litígios tributários brasileiro, de uma revisão dos procedimentos adotados e de uma inovação no processo decisório.

Portugal tem servido, nesta matéria, como um exemplo a seguir por todos. Não só Espanha tem vindo ao longo dos anos a apresentar inúmeras propostas de criação de um sistema análogo ao da arbitragem tributária portuguesa na sua jurisdição, como também países como o Brasil têm estado atentos a esta medida portuguesa de resolução de conflitos, visando assim seguir o seu exemplo e implementar o modelo na sua jurisdição interna.

Como aconteceu em Portugal, no período precedente à instauração do modelo de arbitragem tributária, também nos restantes países as propostas de adoção deste modelo têm vindo a deparar-se com inúmeros fatores contraditórios e que têm obstado à sua correta aplicação.

Dando o exemplo do Brasil, as propostas apresentadas para aplicação do modelo de arbitragem na jurisdição brasileira têm sido, de acordo com o artigo supramencionado, confrontadas com desafios de dois tipos: os materiais e os formais. *“Os materiais referem-se à superação dos*

¹³⁵ LOBO, Cassius; UHDRE, Dayana – Arbitragem tributária do Brasil. Desafios e o alento da experiência portuguesa. Revista de Arbitragem Tributária n° 10. 2019, p. 29.

argumentos da indisponibilidade do interesse público e da renúncia de receita, em caso de realização do procedimento arbitral tributário. Os formais cingem-se à definição do instrumento legal competente a instituir o regime no direito tributário, isto é, se haveria a necessidade de modificação do CTN (Código Tributário Nacional). A esses dois acrescentaríamos ainda o desafio de ordem cultural (...)”.

Pessoalmente, considero que os dois tipos de desafios previstos acima, i.e., os materiais e os formais são, de certa forma, os que têm maior peso na aplicação de um novo modelo de justiça numa jurisdição, seja ela qual for. Contudo, considero que o desafio cultural é aquele que maior relevo tem, no sentido em que é necessário “derrubar muitas barreiras culturais” para que os cidadãos de um país, que estão conformados com uma forma de resolução de litígios, possam aceitar uma outra alternativa.

O processo de aceitação não é fácil, como se viu em Portugal. Não é de um dia para o outro que o sujeito passivo decidiu encarar o modelo da arbitragem como um meio ao qual poderia confiar a sua justiça. É um processo lento que, ano após ano, deverá mostrar a coerência que o distingue e a confiança que o seu regime transmite.

Estou perfeitamente ciente de que qualquer jurisdição que adote na sua legislação interna um modelo de arbitragem tributária idêntico ao português, mais cedo ou mais tarde, olhará para esse novo modelo como a alternativa principal à resolução dos seus problemas em âmbito de justiça tributária.

O Brasil tem assim visto o êxito que o regime da arbitragem tributária em Portugal tem despoletado, pelo que um dos principais objetivos que vigora nos apologistas brasileiros desta prática da arbitragem passa pelo seguimento dos passos adotados por Portugal.

Tendo em conta a ligação entre os dois países, estou convicto de que o Brasil será dos próximos países a implementar este modelo de resolução de litígios administrativos e tributários na sua jurisdição interna.

A arbitragem nos P.A.L.O.P.

Além da Espanha e do Brasil, como já vimos, também alguns dos Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (doravante designados de PALOP) preveem a possibilidade de admissibilidade de implementação de um modelo de arbitragem administrativa e tributária na sua legislação interna.

Angola

Ora vejam deste modo o caso de Angola, que tem vindo a ser, nos últimos tempos, alvo de um processo de reforma fiscal, onde muitas alterações legislativas em matéria fiscal foram introduzidas.

Não sendo exceção à regra, também em Angola a Administração Tributária se tem vindo a deparar com uma cada vez maior escassez de recursos humanos para fazer face aos litígios que todos os dias entram nos seus serviços. Esta insuficiente capacidade de resposta tem vindo a traduzir-se assim num *“prejuízo para os particulares que veem as suas pretensões contra a administração arrastarem-se ad eternum.”*¹³⁶

A inspiração que Portugal tem sido para os outros países é clara quando verificamos que esses outros países reconhecem que a arbitragem administrativa e tributária é, regra geral, um meio de resolução mais célere e mais eficaz em comparação com os meios convencionais.

Podemos testemunhar isso mediante as palavras do artigo supramencionado, aquando da admissibilidade de implementação da arbitragem tributária na jurisdição angolana *“A possibilidade de recurso à arbitragem tributária reveste-se da maior atualidade e acreditamos nós que será indispensável para: i) reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos; ii) o aumento da rapidez na solução de litígios em matéria fiscal; e iii) a redução da pendência de processos nos tribunais.”*

Destas palavras retiramos que os problemas do congestionamento dos processos fiscais decorrentes da incapacidade de resposta dos meios convencionais do Estado são comuns a todos os países e é da necessidade de inovação e de criação de novos modelos alternativos que surge o, cada vez maior, interesse que outras jurisdições têm em acompanhar o desenrolar do processo de arbitragem tributária português.

¹³⁶ FEIJÓ, Carlos Maria; VIDINHAS, Anabela; GOUVEIA, Ivanna – Desafios à hipótese de admissibilidade da arbitragem – Matéria administrativa e fiscal em Angola. Revista de Arbitragem Tributária nº 3. 2015, p.17.

A admissibilidade do modelo de arbitragem tributária em Angola é um tema sensível e que tem vindo a ser discutido nos últimos anos. Se olharmos ao ano de 2014, veio o legislador admitir a possibilidade de recurso por parte do sujeito passivo à arbitragem, mediante previsão desse direito no Código Geral Tributário (doravante designado de CGT).

Contudo, dado que este tema da arbitragem em Angola ainda não assumiu as proporções desejadas, essa possibilidade que o legislador atribuiu ao sujeito passivo, acaba por ser muito limitada quando comparada com a arbitragem no sistema fiscal português.

Ainda que o sujeito passivo em Angola possa fazer uso de um modelo de arbitragem idêntico ao que é utilizado em Portugal, certo é que, em contrapartida, o CGT impossibilita o recurso à arbitragem sempre que estejamos em âmbito de legalidade, validade, inexistência e execução dos atos tributários.

Ora com isto coloco a questão: será este modelo de “arbitragem” adotado em Angola o ideal para fazer face aos problemas que se fazem sentir em matéria de litígios tributários? Ou será a adoção deste modelo (muito limitado) em Angola, apenas uma estratégia para que o Estado não seja alvo de críticas por parte do sujeito passivo, por não ser recetivo a este novo modelo de resolução de litígios?

Supostamente, o principal objetivo da arbitragem, seja ela administrativa ou tributária, é a resolução dos litígios que colocam frente a frente o sujeito passivo e a Administração Tributária. Ora se é adotado um modelo de arbitragem que tem, à partida, uma menor amplitude no seu campo de atuação, qual será a razão para que o sujeito passivo possa considerar esse modelo como o caminho mais viável a fazer valer os seus direitos?

Não obstante, não podemos deixar de considerar que a implementação da arbitragem em Angola é, sem dúvida, um marco na inovação legislativa em geral. Mesmo tendo várias limitações no que ao recurso à arbitragem diz respeito, não podemos deixar de analisar que essas limitações (ou desvantagens) terão lugar tanto para com o sujeito passivo, como para com o próprio Estado, já que este também verá limitada a sua capacidade de recurso à arbitragem.

Ainda que possa estar rodeada de muitas limitações, entendo que, com o tempo, muitas delas certamente serão derrubadas e uma aproximação ao sistema adotado em Portugal será conseguida.

São Tomé e Príncipe

Tal como sucede nos países supramencionados, também São Tomé e Príncipe passa pelas mesmas dificuldades, no que ao cumprimento da justiça diz respeito.

Falando em âmbito tributário, em São Tomé e Príncipe reinam os Tribunais Estaduais, os quais são o meio de excelência do sujeito passivo.

Todo e qualquer litígio existente entre a Administração Tributária e o sujeito passivo é dirigido aos Tribunais tributários, havendo carência de previsão de alternativas mais viáveis, através das quais o sujeito passivo possa exercer os seus direitos perante o Estado.

A existência de Tribunais arbitrais em São Tomé e Príncipe tem sido uma questão muito discutida nos últimos anos, sendo vista como uma forma de zelar pelos direitos dos cidadãos. *“embora a CR STP não o consagre expressamente, constitui um direito fundamental o direito a julgamento justo, célere e conforme à lei. Neste sentido, a criação dos tribunais arbitrais em São Tomé e Príncipe compagina-se com a necessidade de respeitar os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos e particulares em geral, sob pena de estes ficarem reféns dos empecilhos da justiça e impedidos de tutelarem ou de verem tutelados os seus direitos e interesses legalmente protegidos.”*¹³⁷

A Constituição da República de São Tomé e Príncipe (doravante designada de CR STP) prevê no seu artigo 126º nº 2 a possibilidade de existirem Tribunais arbitrais.

Contudo, este artigo acaba por ser muito vago e a sua letra não prevê exatamente quais as matérias que neles podem ser decididas.

O regime da arbitragem tributária de São Tomé e Príncipe foi aprovado pela Lei nº 9/2006, de 2 de novembro, tendo esse regime sido baseado no regime português previsto pela Lei da Arbitragem Voluntária (doravante designada de LAV) portuguesa.

Podemos realçar o facto de o regime da arbitragem tributária santomense ser baseado no regime da arbitragem tributária português, no sentido em que, uma vez mais, constitui uma prova da inspiração que a ação pioneira adotada por Portugal despoletou além-fronteiras.

Se ontem tínhamos um país com um regime fiscal muito limitado aos meios convencionais, estando o sujeito passivo obrigatoriamente consignado à resolução de litígios em sede de Tribunal

¹³⁷ AFONSO, Osvaldo da Gama – A arbitragem em São Tomé e Príncipe – Da Constituição Santomense à inexistência/necessidade de um regime tributário. Revista de Arbitragem Tributária nº 3. 2015, p.28.

estadual, hoje, por outro lado, temos um leque de mecanismos de resolução de conflitos administrativos e tributários muito mais alargado, com maior margem de manobra por parte do sujeito passivo e, igualmente, com maior tolerância para uma cada vez maior evolução daqui para a frente. Neste sentido, também os outros países veem Portugal como um exemplo a seguir.

Também em São Tomé e Príncipe, a maioria da doutrina vê os Tribunais arbitrais como uma mais-valia para o sujeito passivo, dado que, falando da questão do processo de arbitragem tributária, esta *“adequa-se melhor à apreciação dos litígios de especial complexidade, para o que se exige dos julgadores (os árbitros) competência científica, técnica e profissional sobre a matéria controvertida. (...) primeiro, porque os casos que lhes são submetidos não entram na lista de espera, segundo, porque a sua resolução pressupõe formas mais simplificadas de tramitação.”*¹³⁸

Cabe cumprir que os meios alternativos por via da arbitragem tributária têm vindo a ter um cada vez maior relevo dentro da jurisdição dos países, sendo alvo de discussão nos últimos anos sobre se serão ou não meios viáveis para as partes envolvidas e, simultaneamente, se poderão ser uma forma de resolver o problema do congestionamento que se faz sentir nos Tribunais do Estado. Desta forma, dando o exemplo português, diria que os Tribunais arbitrais são um meio mais eficaz e viável que permite ao sujeito passivo resolver os seus litígios perante a Administração Tributária (em tudo o que seja da competência daqueles Tribunais), permanecendo sempre a possibilidade ao sujeito passivo de, mesmo assim, optare pelos meios convencionais.

A opção do sujeito passivo pelos Tribunais arbitrais não exclui a opção de, preferindo, optar pelos Tribunais Estaduais. Já pelo contrário, se o regime de um país olhar apenas e só para o modelo de resolução convencional, não dando aso a que sejam criadas soluções inovadoras, isso poderá ser bastante para fazer com que o sujeito passivo fique consignado aos Tribunais Estaduais e que não possa ter formas alternativas de resolver o seu problema.

Cabo Verde

Cabo Verde é um grande exemplo do quão inspirador Portugal é. Basta-nos olhar para a legislação interna de Cabo Verde para percebermos que é aplicada com base na legislação interna portuguesa.

Desta forma, a legislação fiscal não é exceção, pelo que a reforma de 2015 de Cabo Verde veio permitir que fossem adotados instrumentos legais idênticos aos de Portugal.

¹³⁸ FONSECA, Isabel Celeste – A Arbitragem Administrativa: Uma realidade com futuro?. 2012, p. 164.

Neste sentido, o artigo 92º do Código de Procedimento Jurídico Fiscal (doravante designado de CPJF) vem permitir que os litígios tributários que opõem o sujeito passivo e a Autoridade Tributária sejam resolvidos por via da arbitragem, a qual é regulada por lei especial, publicada em 2016.¹³⁹

Ainda que o regime da arbitragem em Cabo Verde seja muito similar ao português, são visíveis algumas diferenças entre estes dois regimes, *“The Cabo Verde tax arbitration legislation is clearly inspired by and its wording is based on the Portuguese tax arbitration regime. There are however some differences with the Portuguese tax arbitration regime, of which we highlight the following: (i) the tax arbitration Court in Cabo Verde is constituted only after an initial meeting between the tax arbitrators, the tax administration and the taxpayer, (ii) the arbitration Court in Cabo Verde always operates with a panel of three arbitrators, while in Portugal a tax arbitration Court can operate with a single arbitrator, and (iii) in Cabo Verde the tax arbitration Court, before taking its decision, it shall notify the parties of its “draft” decision so parties have the opportunity to pronounce themselves, within 20 days, on such decision”*.¹⁴⁰

Contudo, existem fatores que ainda dificultam o pleno funcionamento da arbitragem em Cabo Verde, nomeadamente o facto de ainda não ter sido criado um Centro de Arbitragem *“The Tax Arbitration Center (CAT) (...) is not yet established. Therefore, effectively tax arbitration is not yet possible in Cabo Verde.”*¹⁴¹, o que vem assim impossibilitar o sujeito passivo cabo-verdiano de recorrer ao CAAD como forma de resolução dos seus litígios em matéria fiscal.

Ainda que esteja já pré-definido que a criação do Centro de Arbitragem Tributária, a ser efetivado, terá sede na Cidade da Praia, na Ilha de Santiago, certo é que terá competência para apreciar casos em todo o país de Cabo Verde, independentemente da sua localização.

Tal como em Portugal, também em Cabo Verde o regime da arbitragem pretende garantir os princípios básicos da igualdade, da autonomia do Tribunal arbitral, da imparcialidade, da oralidade e desmaterialização do processo, da liberdade que é atribuída aos árbitros no processo de análise dos factos e de produção de decisão, da cooperação e, bem assim, da publicidade do processo.

¹³⁹ Lei nº 47/VIII/2013, de 20 de dezembro – Código Geral Tributário e Código do Processo Tributário

¹⁴⁰ VERSCHOOR, Leendert – Cabo Verde – Modernization of its Tax System – A Success Story. Revista de Arbitragem Tributária nº 11. 2019, p. 32.

¹⁴¹ VERSCHOOR, Leendert – Cabo Verde – Modernization of its Tax System – A Success Story. Revista de Arbitragem Tributária nº 11. 2019, p. 33.

Note-se que, também em Portugal, este último ponto da publicidade do processo arbitral foi crucial para garantir a credibilidade do CAAD e o olhar para a arbitragem, por parte do sujeito passivo, como o meio mais adequado de resolução dos seus litígios tributários.

Citando o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, Jorge Lopes de Sousa, “*A sentença arbitral tem de ser pública, clara e persuasiva, mostrando-se inequivocamente apta a salvaguardar os direitos e interesses das partes, sejam eles os direitos ou interesses privados injustamente lesados pela máquina fiscal, seja ele o interesse público, que à Administração Tributária compete primeiramente prosseguir, dentro e fora do processo arbitral, mas que o próprio Tribunal Arbitral não pode deixar de ter em linha de conta, quando nele todos os contribuintes são afinal contrainteressados.*”.¹⁴²

Relativamente ao recurso das decisões arbitrais, a lei cabo-verdiana vem prever que as regras aplicáveis são as mesmas aplicáveis à arbitragem tributária portuguesa.

¹⁴² SOUSA, Jorge Lopes de – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0, p. 194.

Propostas de autor

A (re)criação de um regime de transição processual para a arbitragem

Após a elaboração do presente trabalho, foi-me possível verificar quais são os pontos fortes e os pontos fracos que o regime da arbitragem tributária tem vindo a ter no seu período de vigência.

Como se sabe, a arbitragem tributária surgiu como um mecanismo de objetivo fixo, o alcance da celeridade processual e a consequente evolução da justiça portuguesa.

Como já referimos, a arbitragem surgiu com a possibilidade de o contribuinte, cumprindo determinados requisitos, remeter os processos pendentes nos Tribunais tributários para os Tribunais arbitrais, por forma a que conseguisse alcançar uma resposta mais célere e uma resolução para o seu problema, através do regime da migração dos processos para a arbitragem.

Contudo, este regime que previa a possibilidade de migração dos processos para a arbitragem teve, como já fora atrás referido, um período de vigência muito curto, tendo durado apenas um ano após a entrada em vigor do RJAT, *“1 — Os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais constituídos nos termos do n.º 1 e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, pretensões que tenham por objeto atos tributários que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais.”*¹⁴³

Desta forma, é certo que não foram muitos os sujeitos passivos que fizeram uso desta possibilidade prevista no RJAT, sendo que o primeiro ano de implementação da arbitragem em Portugal foi um ano um pouco conturbado, no qual o sucesso deste regime não obteve desde logo os resultados pretendidos. O desconhecimento do regime pelo próprio sujeito passivo fora uma das principais razões, bem como o olhar desconfiado daquele para com o regime da arbitragem.

Assim, a esmagadora maioria dos sujeitos passivos que tinham um processo pendente em sede de Tribunal tributário de 1ª instância optaram por, mesmo assim, ali permanecer, dado o processo burocrático que teriam de enfrentar se optassem por fazer uso do regime da migração.

Está subentendido no artigo 30º do RJAT que o principal objetivo deste regime de migração era garantir, imediatamente após a sua entrada em vigor, um descongestionamento nos Tribunais

¹⁴³ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – artigo 30º n.º 1.

tributários, objetivo esse que não gerou um grande sucesso por causa imputável ao seu curto período de vigência.

Por esta razão, proponho assim a criação, na lei da arbitragem tributária em Portugal, de um regime de idêntica natureza ao da migração de processos para a arbitragem, mas com caráter definitivo.

Estou ciente de que agora, tendo decorrido cerca de nove anos de vigência da arbitragem tributária, certamente seriam mais os sujeitos passivos a fazer uso de um regime desta natureza. Não só por terem uma cada vez maior confiança nos Tribunais arbitrais, como também pelo facto de a justiça nos Tribunais tributários do Estado estar cada vez mais demorada.

A minha sugestão passa pela criação de um regime que permita ao sujeito passivo o “arrependimento” de ter prosseguido pela via dos Tribunais Estaduais, em detrimento dos Tribunais arbitrais (sempre que para o caso em concreto fosse possível optar pelos segundos).

Com a implementação deste regime, o sujeito passivo teria a oportunidade de transferir o seu processo para o regime da arbitragem, mediante requerimento fundamentado dirigido ao CAAD, no nome do seu Presidente, e ao Tribunal tributário de 1ª instância, por forma a esclarecer a razão pela qual pretende que o seu processo transite para a alçada de um Tribunal arbitral.

Certamente este regime estaria limitado em vários fatores. Primeiramente, o processo teria de estar dependente de decisão em sede de Tribunal tributário de 1ª instância, uma vez que não faria grande sentido transitar todo um processo que estivesse num Tribunal superior, dado que já havia sido alvo de decisão de um Tribunal do Estado, embora que hierarquicamente inferior,

Imaginemos a eventualidade de ser dada a possibilidade de transição para a arbitragem de um processo que, tendo estado já em sede de Tribunal superior do Estado, aquando da decisão arbitral, os árbitros intervenientes tomam uma posição diferente daquela que adotou o Tribunal do Estado que havia já proferido a decisão anterior.

Qual seria o fundamento apresentado pelo Tribunal arbitral para emitir tal decisão, sem estar a contrariar a decisão emitida no Tribunal do Estado? Além de que, nessa situação, estar-se-ia a romper o princípio da uniformização jurisprudencial, tendo a questão que ser novamente remetida para um Tribunal do Estado, a fim de aquele se pronunciar sobre a questão, como fora já referido neste trabalho, aquando da abordagem das possibilidades de recurso das decisões arbitrais.

Em segundo lugar, as partes intervenientes no processo que fora alvo de migração para a arbitragem deixariam de ter direito a nomear um árbitro. Esta previsão funcionaria como um

mecanismo para evitar a suscetibilidade de possíveis conflitos de interesses aquando da migração processual.

Para fundamentar esta questão, vamos assumir que um sujeito passivo, cujo processo está pendente em sede de Tribunal tributário de 1ª instância e que cumpre todos os requisitos para fazer uso do regime da migração, decide, sem razão aparente, que a melhor alternativa à resolução do seu litígio seria o seu processo ser discutido em sede de Tribunal arbitral, mas por um árbitro em específico, nomeado por si. Nada garantirá que, por detrás da pretensão do sujeito passivo em migrar o seu processo para a arbitragem, não está um mecanismo de tentativa de corrupção ou de coligação com um árbitro que venha a decidir em seu favor.

Isto pois, enquanto que nos processos que caem desde logo em sede arbitral, os árbitros têm um prazo muito reduzido para proferir uma decisão final, dando aso a que haja uma baixa probabilidade de haver qualquer esquema simulatório por detrás, se for um processo que já esteve pendente em sede de Tribunal tributário, levando essa pendência um longo período de tempo, haverá maior suscetibilidade de um árbitro avaliar quais as melhores alternativas para decidir a favor do sujeito passivo em detrimento da Administração Tributária, bem como houve um maior prazo para que o próprio sujeito passivo estudasse um qualquer esquema garante da decisão a seu favor.

Claro está que todos os árbitros que constam da lista¹⁴⁴ publicada pelo CAAD estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e transparência, todavia, há-que criar mecanismos impeditivos de qualquer prática de natureza que vá contra os princípios deontológicos da arbitragem tributária. Assim, deixariam as partes de ter o direito de nomeação dos árbitros, cabendo tal nomeação exclusivamente ao Conselho Deontológico do CAAD.

Ainda neste sentido, dando um exemplo prático, podemos fazer referência a um dos acórdãos do CAAD, no qual era requerida pela Direção-Geral dos Impostos a emissão de uma “*declaração de ilegalidade de ato de liquidação de IRC, juros compensatórios e acerto de contas (exercício de 2007), no que concerne à correção fiscal no valor de € 48 250 000,00 (...) correção essa a que corresponde o valor proporcional de imposto liquidado de € 7 436 027,40.*”¹⁴⁵ Ora para reforçar o facto de que a possibilidade de nomeação dos árbitros pelas partes intervenientes são é sinónimo

¹⁴⁴ Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária, artigo 4º.

¹⁴⁵ CAMELO, Miguel – Primeiro ano de funcionamento dos tribunais arbitrais: dados relevantes. Norma transitória. Processo nº 5/2011-T. In Fonseca, Isabel Celeste M. - *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e desafios*. 2ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. ISBN 978-972-40-5026-3, p. 352.

de um aumento das probabilidades de a decisão arbitral ser a favor da parte que optou por nomear árbitro, acontece que, no acórdão¹⁴⁶ supra mencionado, a requerente (a qual fez uso do direito de nomear árbitro) viu a decisão arbitral ser proferida em sentido contrário à sua pretensão.

Ademais, tal regime seria sujeito a determinados requisitos que, no fundo, serviriam de triagem para evitar que todo e qualquer processo possa transitar para os Tribunais arbitrais.

De tais requisitos a serem estipulados, podemos definir os dois requisitos primordiais, que seriam o do âmbito do processo ter de se enquadrar com o âmbito da competência dos Tribunais arbitrais, bem como o do valor da causa não poder exceder o limite fixado para os processos de arbitragem tributária, i.e., dez milhões de euros.

Além destes, seriam ainda estipulados outros requisitos de acesso ao regime de migração processual, tais como o facto de a demora processual e a pendência de decisão por parte do Tribunal tributário não poderem ser imputáveis ao sujeito passivo.

Seria também previsto o requisito de o processo em questão ter de estar pendente em sede de Tribunal tributário por um período de, pelo menos, três anos.¹⁴⁷

Acredito que o alargamento da exigência da pendência do processo em sede de Tribunal tributário para três anos será certamente uma forma de garantir um maior contributo para o “aceleramento” da justiça processual, uma vez que impedirá que todos os dias cheguem ao CAAD processos migrados dos Tribunais arbitrais, evitando assim também o congestionamento daqueles Tribunais.

Como fora acima mencionado, poderá questionar-se se este regime efetivo de migração processual para a arbitragem tributária poderá tornar-se numa desvantagem para o CAAD, no sentido em que poderá vir a congestionar também os Tribunais arbitrais com a cada vez maior adesão ao regime, resultando assim numa inversão daquele que é o principal objetivo do regime da arbitragem, i.e., a celeridade processual. O regime aqui proposto não está isento de colocar em causa o facto de os árbitros serem poucos para o número de processos que dariam entrada no CAAD por via da migração dos processos pendentes nos Tribunais tributários.

Contudo, e como já fora referido, o CAAD estabelece que as decisões arbitrais deverão ser, em regra, proferidas no prazo de seis meses (salvo em caso de prorrogação por igual período), o que

¹⁴⁶ Processo do CAAD n° 5/2011-T.

¹⁴⁷ Desta forma, haveria um alargamento do prazo de pendência processual para acesso ao regime e, consequentemente, uma diminuição do número de processos a transitar para o regime da arbitragem, evitando um congestionamento também nos Tribunais arbitrais.

certamente será uma garantia de que não haverá qualquer congestionamento nos Tribunais arbitrais, tal como acontece nos Tribunais do Estado.

Dentro deste regime, seriam adotadas as medidas necessárias à garantia do seu correto funcionamento, bem como o seu ajuste no enquadramento do atual panorama da arbitragem em Portugal.

Posto isto, ter-se-ia de seguir o estabelecido no artigo 11º do DL nº 81/2018, relativamente ao facto de o pedido e a causa de pedir, aquando da migração do processo, terem de coincidir com os que haviam sido apresentados ao Tribunal tributário de 1ª instância, bem como teria de ser extinto o processo em sede de Tribunal tributário para que pudesse esse mesmo processo transitar para a alçada do Tribunal arbitral sob pena de, como já fora previamente referido, originar-se aqui uma incompatibilidade processual, estando dois processos com a mesma causa de pedir e os mesmos sujeitos em Tribunais com naturezas diferentes.

A sugestão de criação (ou recriação) deste regime não é uma sugestão pioneira, sendo que alguns autores já referiram que o seu regresso seria certamente uma forma de alavancar o sucesso da justiça tributária em Portugal, referindo Ana Rita Vilela Ribeiro, na sua dissertação de Mestrado que, hoje em dia e *“Agora com provas dadas, acredita-se que muitos serão os sujeitos passivos a pretender levar a cabo a referida migração. Crê-se que deste modo, a diminuição de pendências seria em valores respeitáveis.”*,¹⁴⁸ tendo esta baseado as suas palavras no que disse Tânia Carvalhais Pereira, ao afirmar que o *“regime de migração de processos pode contribuir grandemente para a redução das pendências, retirando dos Tribunais Tributários processos “mais antigos”.*”.

¹⁴⁸ RIBEIRO, Ana Rita Vilela – As razões de um estado rendido à arbitragem tributária: Regime, Resultados e o que pode ainda ser feito pela Justiça Fiscal. Lisboa, 2018. p. 80.

O contorno da irrecorribilidade da decisão arbitral

A possibilidade de recurso na discordância de um dos árbitros

Tendo em conta que uma das principais desvantagens que é apontada à arbitragem pelos céticos deste regime é a irrecorribilidade da decisão arbitral (ou a limitada possibilidade de recorrer daquela), sendo até mencionado que a “*remaining possibility is to request that a State court set aside the award.*”,¹⁴⁹ estando neste âmbito a arbitragem dependente do Estado, considero que este deverá ser um ponto a melhorar no regime da arbitragem tributária português e que não tem sido alvo de ideias inovadoras.

Neste sentido, proponho a criação de medidas, por forma a evitar que o recurso das decisões arbitrais esteja limitado às situações que atualmente o permitem, i.e., sempre que o fundamento que lhes serviu de base seja inconstitucional ou sempre que se recuse o fundamento das partes, por se considerar que aquele se faz constituir de uma norma inconstitucional, ou ainda, nos casos em que a decisão arbitral esteja em desacordo com uma decisão previamente proferida pelo TCA ou STA, sempre que estejamos sobre a mesma questão fundamental de direito, o que por si origina uma oposição de jurisprudência.

Assim, deverão ser repensadas possibilidades mais abrangentes para o recurso da decisão arbitral pelas partes. Certamente esta possibilidade seria uma alternativa de dissuadir o sujeito passivo a recorrer ainda mais à arbitragem em detrimento dos Tribunais tributários, uma vez que estaria abrangido por uma maior “segurança”, pelo facto de poder recorrer de (quase) toda e qualquer decisão que lhe seja desfavorável.

Posto isto, sugiro que seja criada a possibilidade de recurso da decisão arbitral também nas situações em que, nos casos de Tribunal coletivo, a posição adotada por um dos árbitros seja contrária à dos restantes e, conseqüentemente, à decisão final proferida.

Embora o facto de a posição de um dos árbitros não estar plenamente em concordância com a posição dos restantes (a qual influencia a decisão arbitral proferida) não seja bastante para que a decisão não produza os seus efeitos, venho assim propor que essa mesma discordância por um dos árbitros possibilite o recurso daquela decisão pela parte vencida.

¹⁴⁹ SOUSA, João Duarte de; SANTOS, Carlos de los – The new Portuguese arbitration law: Na overview of its major innovations. In FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, Miguel Ángel [et al.] – Spain Arbitration Review – Revista del Club Español del Arbitraje nº 15. Madrid, 2012. ISSN 1888-4377. p. 74.

Seja como for, se um dos árbitros, o qual tem que ter pelo menos dez anos de comprovada experiência na área, como vimos acima, não ficou totalmente convencido com os fundamentos apresentados pelos outros dois árbitros, significa que poderá existir, no caso em concreto, indícios de que a decisão não foi a mais acertada ou que, pelo menos, poderia ter sido proferida de forma diferente.

Como se sabe, cada caso é um caso e poderão sempre existir situações suscetíveis de criar incertezas aos responsáveis pelo proferimento das decisões.

Imaginemos um exemplo prático, supondo que dá entrada no CAAD um pedido de constituição de Tribunal arbitral pelo sujeito passivo, sendo este caso sujeito a avaliação por Tribunal coletivo (três árbitros).

Assumindo que eu sou um dos árbitros intervenientes no processo de decisão e, de acordo com a minha experiência na área em “*sub judice*”, interpreto o caso de uma forma que me leva a decidir em sentido contrário ao dos meus outros dois colegas, também árbitros intervenientes na causa.

O facto de eu estar em desacordo com a decisão proferida (ainda que no final tenha que dar o meu consentimento para que a decisão seja proferida de acordo com o princípio da coerência e proporcionalidade processual) fará com que a decisão arbitral possa ser alvo de recurso pela parte vencida, para um Tribunal do Estado, por forma a que a decisão possa ser reapreciada.

Vendo, a parte vencida, ser proferida uma decisão arbitral que lhe é desfavorável, na qual um dos árbitros estaria inclinado a decidir em seu favor mas que, por força da maioria da decisão arbitral a decisão final proferida lhe foi desfavorável, acaba por se converter, até certo ponto, numa injustiça para essa parte, o facto de não lhe ser dada a possibilidade de recorrer daquela decisão.

Por outro lado, avaliando a questão não da perspetiva do sujeito passivo, mas da perspetiva do próprio árbitro em desconcordância com a decisão proferida, acaba também por ser um fator que viola o princípio da liberdade na tomada de decisão arbitral que o regime da arbitragem atribui aos árbitros. No regime em vigor, esta liberdade está assim limitada, no sentido em que um dos árbitros, em caso de discordância, acaba por estar sempre impedido de exercer a sua plena liberdade no processo de decisão.

Nesta proposta de criação de um regime arbitral que permite o recurso da decisão arbitral sempre que há discordância por um dos árbitros (havendo Tribunal coletivo), o prazo para a parte vencida recorrer da decisão seria de trinta dias, contados a partir da notificação da decisão arbitral.

Estes trinta dias permitirão ir de encontro ao principal objetivo daquele que é o regime da arbitragem, i.e., a celeridade processual.

A possibilidade de recurso na prorrogação do prazo para decisão arbitral

Ainda dentro do âmbito da limitada possibilidade de recurso que o regime da arbitragem possibilita às partes, proponho a previsão desta possibilidade também nos casos em que os árbitros fazem uso do seu direito de prorrogação do prazo, por mais seis meses, para proferir a decisão final.

Na minha perspetiva, sempre que há um pedido de prorrogação do prazo para proferir uma decisão arbitral, significa que o grau de complexidade do caso em “*sub judice*” é de tal modo elevado, que exige aos árbitros terem mais seis meses para analisarem e fundamentarem a sua decisão.

Ora nesta perspetiva, subentende-se que os árbitros não tiveram desde logo a certeza de qual a decisão mais acertada a proferir, pelo que demonstra indícios de que a decisão poderia ter sido proferida em sentido diferente.

Assim, proponho a criação de uma norma, no regime da arbitragem português, que venha prever que, havendo uso pelos árbitros do direito de prorrogação do prazo previsto no artigo 21º do RJAT, dar-se-á possibilidade à parte vencida de recorrer daquela decisão.

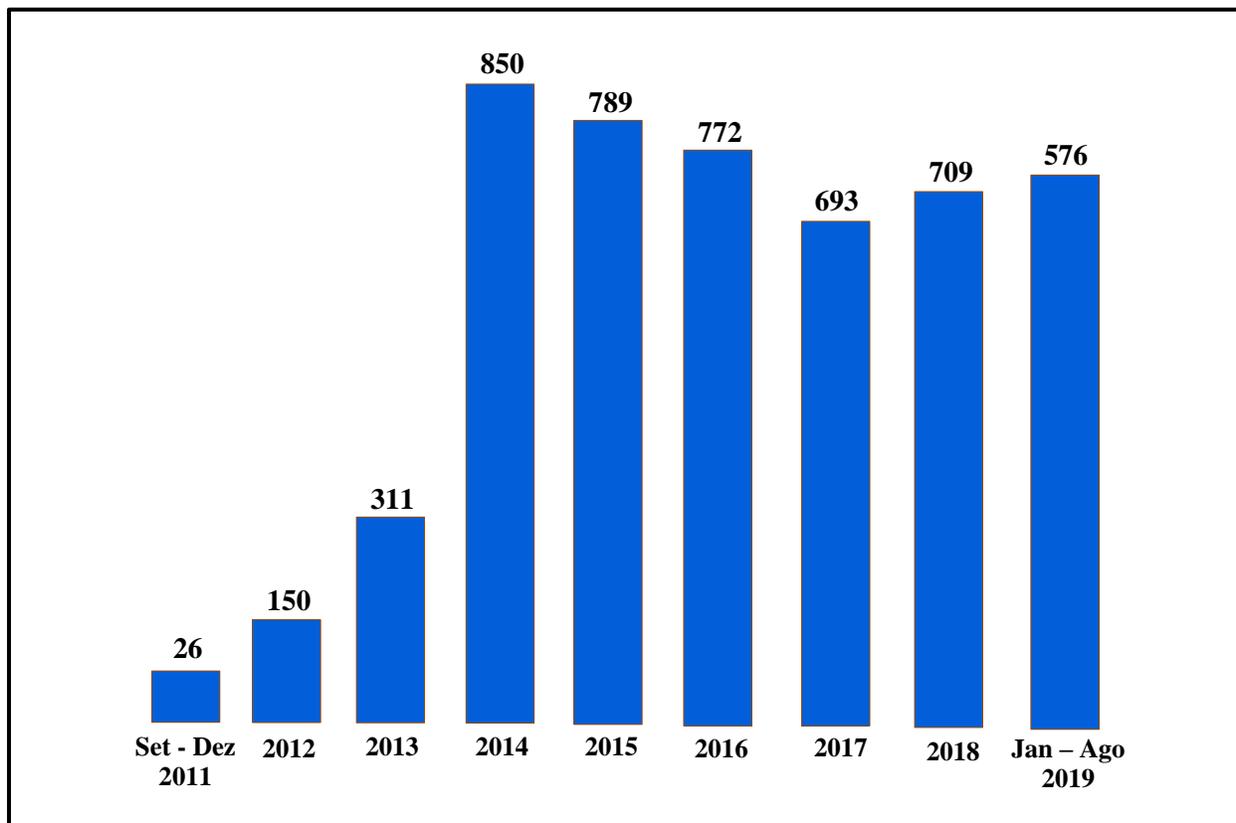
Com este alargamento da possibilidade de recurso da decisão arbitral será possível garantir um maior cumprimento dos princípios processuais da imparcialidade e coerência, uma vez que as partes em oposição no processo arbitral ficam munidas de uma maior garantia para fazer valer os seus direitos, garantia esta que está prevista na CRP.

Poderão ainda assim os cétricos deste regime alegar que um alargado leque de possibilidades de recurso de uma decisão arbitral irá originar um congestionamento do processo, tal como acontece nos Tribunais tributários, uma vez que recurso é sinónimo de demora. Mas como já referi anteriormente, dado o restrito prazo para emissão de decisões que a lei da arbitragem tributária exige aos árbitros, não haverá este risco de congestionamento, conseguindo-se alcançar mesmo assim o objetivo primordial da arbitragem tributária, i.e., a celeridade processual.

Estatísticas do CAAD:

**Total de processos com entrada no CAAD
(2011 – 2019)**

150



No gráfico acima podemos verificar o impacto que a implementação da arbitragem tributária teve no ordenamento jurídico português.

Como já fora por mim referido neste trabalho, o CAAD não alcançou desde logo o sucesso esperado, tendo ficado o sujeito passivo limitado aos meios convencionais de ação em sede de contencioso tributário por uns bons tempos, uma vez que o desconhecimento deste novo regime de resolução de litígios e a falta de provas dadas, demonstrativas da sua eficácia, foram os principais fatores para que a arbitragem não fosse, desde logo, visto como o meio de excelência do sujeito passivo para resolver os seus problemas tributários.

¹⁵⁰ Dados extraídos da Revista de Arbitragem Tributária nº 11. 2019, pág.44.

Mas como tudo na vida, com o passar do tempo e com um regime coerente e eficaz, o CAAD veio assim impor-se cada vez mais na sociedade, tendo aumentado catastroficamente o número de processos que nos seus Tribunais deram entrada.

No entanto, como se sabe, na maioria dos casos, o maior crescimento está nos primeiros anos, já que é nesse espaço de tempo que se consegue observar um maior discrepância das estatísticas.

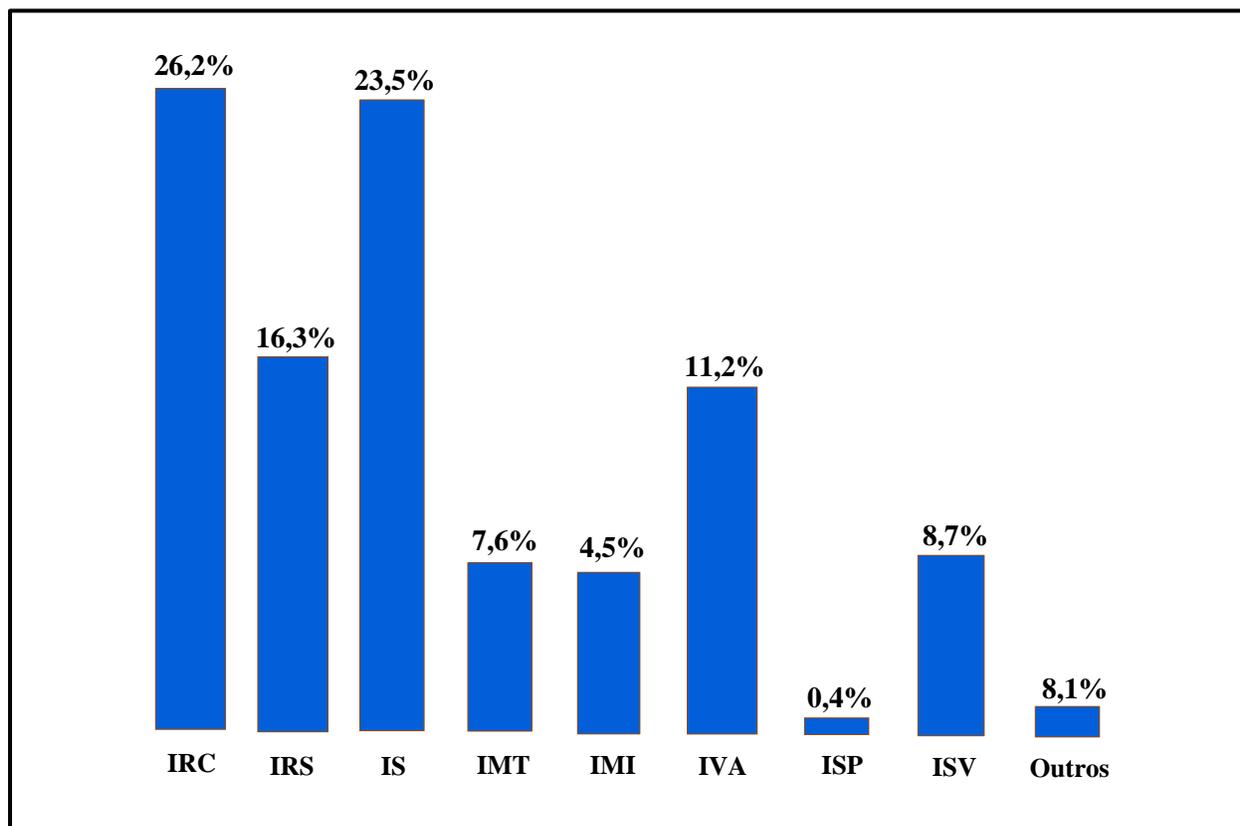
Neste sentido, o CAAD não é exceção, tendo-se notado uma estagnação (e até diminuição) do número de processos que nos seus Tribunais deram entrada. Esta diminuição do número de processos a darem entrada no CAAD é, a meu ver, consequência do regime que possibilitou o cometimento dos processos para a arbitragem, como disposto acima.

Como era de esperar, tendo o sujeito passivo a oportunidade de resolver os seus litígios tributários de uma forma mais célere, a ter o direito de transmitir os seus processos pendentes nos Tribunais tributários para os Tribunais arbitrais, certamente essa possibilidade fez disparar o número de processos que deram entrada no CAAD, uma vez que esse regime previa que os processos que dessem entrada até 2016 e estivessem pendentes em 1ª instância nos Tribunais tributários, poderiam ser “migrados” para o CAAD até 31 de dezembro de 2019, com isenção de custas.

Ainda neste contexto, atendendo que o ano de 2014 foi o “pico” do número de processos a darem entrada no CAAD, tendo chegado a 850 processos e o qual tem vindo a diminuir até hoje, podemos também justificar esta diminuição com a evolução do sistema jurídico português, uma vez que têm vindo a ser pensados e criados mecanismos para evitar a entrada de mais processos nos Tribunais, sejam eles tributários ou arbitrais ou até mecanismos que permitem acelerar os processos de decisão.

**Distribuição de processos por tipo de imposto
(2011 – 2019)**

151



No gráfico acima podemos verificar quais são os impostos que causam a maioria dos litígios que opõem o sujeito passivo à Administração tributária e que dão entrada no CAAD.

Desta forma, é-nos possível concluir que os três tipos de impostos que mais litígios têm gerado são o IRC, IS e IRS, respetivamente.

Antes de ter acesso a estas estatísticas, as quais foram fornecidas pelo próprio CAAD, diria que o IRS seria o imposto com mais processos nos Tribunais arbitrais, uma vez que o limite de valor de causa em processos tributários está fixado nos dez milhões e, normalmente, os litígios entre o Estado e as empresas ultrapassam esse valor.

Embora sejam estes os três impostos a principal causa à constituição de Tribunal arbitral, assumo a minha posição ao prever que, num futuro próximo, também o Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (doravante designado ISP), embora seja o imposto que menos litígio tem gerado em âmbito de arbitragem, terá uma subida significativa, uma vez que os produtos

¹⁵¹ Dados extraídos da Revista de Arbitragem Tributária nº 11. 2019, pág.45.

petrolíferos têm vindo a ser nos últimos tempos alvo de muita procura, polémica e, conseqüentemente, necessidade de regularização legislativa.

A baixa percentagem de processos arbitrais que incidem sobre o ISP pode dever-se também ao facto de estarem em causa valores exorbitantes que, claramente, ultrapassam e muito a competência do CAAD quanto ao valor da causa.

Quanto ao IRS, o qual ocupa a 3ª posição nestas estatísticas, deve-se isso ao facto de existirem muitos litígios com questões relacionadas com o não reconhecimento pela Administração tributária de atividade de elevado valor acrescentado (doravante designada de atividade de EVA) no âmbito do regime dos Residentes Não Habituais (doravante designados de RNH).

Embora com a atualização dos procedimentos adotados pela Administração tributária já não seja necessário o prévio reconhecimento dessa atividade EVA para entrega das declarações de rendimentos (Modelo 3), certo é que pode a própria Administração tributária, após análise da referida declaração, a qual antecede a emissão da nota de liquidação de imposto, vir levantar problemas, alegando que o sujeito passivo não cumpre os requisitos para se enquadrar numa das atividades previstas na Portaria¹⁵² que estabelece quais são atividades consideradas como de EVA e, como tal, não beneficiar da tributação sobre os rendimentos do trabalho à taxa fixa de 20%,¹⁵³ sendo-lhe aplicável, ao invés, as taxas gerais progressivas entre 14,% e 48%¹⁵⁴ o que, conseqüentemente, origina conflitos entre ambas as partes.

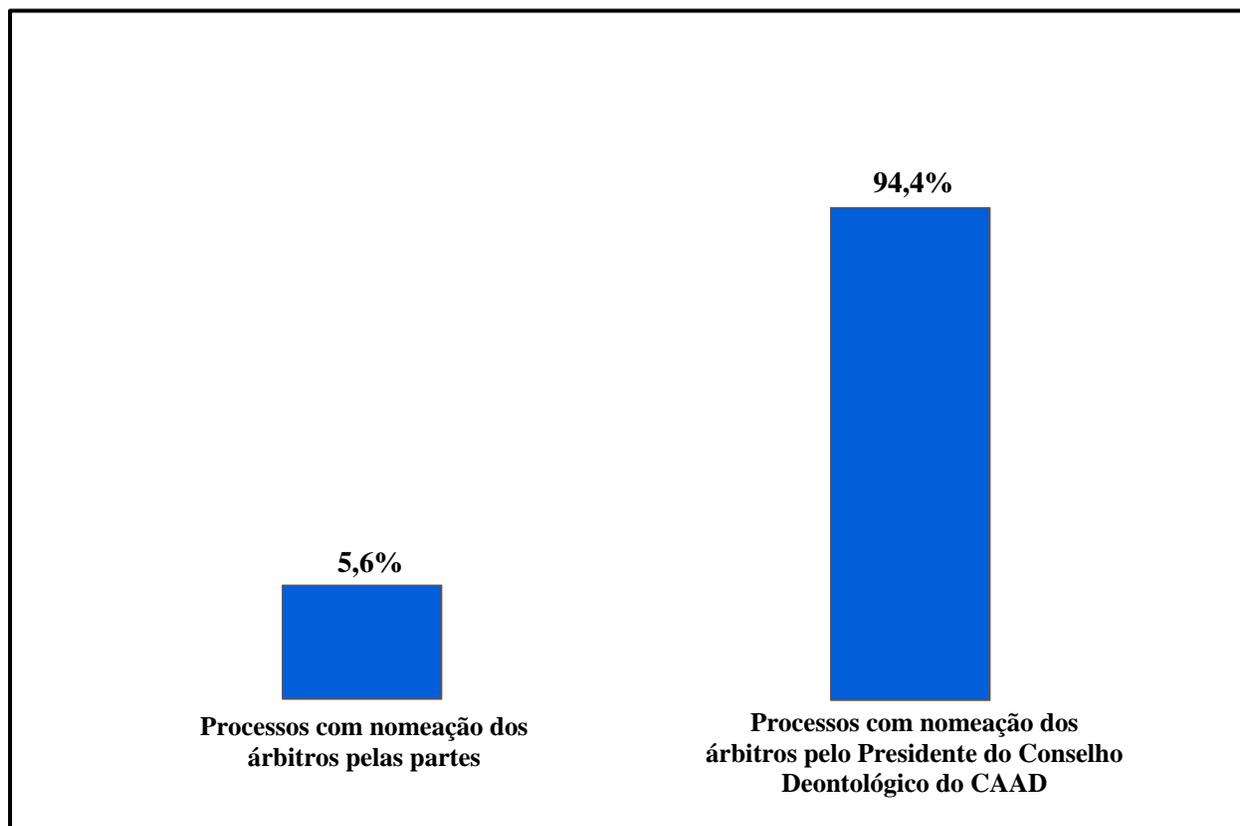
¹⁵² Portaria n° 230/2019, de 23 de julho

¹⁵³ Decreto-Lei n° 442-A/88, de 30 de novembro – Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, artigo n° 72° n° 10.

¹⁵⁴ Decreto-Lei n° 442-A/88, de 30 de novembro – Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, artigo n° 68° n° 1.

**Processos com nomeação arbitral pelas partes
(2011 – 2019)**

155



Tal como referi ao longo deste trabalho, embora em sede de Tribunal arbitral seja dada a possibilidade às partes intervenientes de nomearem por si um dos árbitros constantes na lista¹⁵⁶ de árbitros do CAAD, poucas são as vezes em que as partes fazem uso desse direito.

No gráfico acima podemos ver que há uma grande diferença entre o número de processos nos quais as partes nomeiam os árbitros e o número de processos nos quais não o fazem.

Não olhemos apenas para o aumento de custas como justificação. O principal fator que está por detrás das estatísticas do presente gráfico é o facto de as decisões arbitrais espelharem um elevado grau de imparcialidade e igualdade entre as partes, ainda que uma delas seja o Estado.

Também o elevado grau de experiência dos árbitros apreciadores do processo faz com que o sujeito passivo tenha uma absoluta confiança no trabalho daqueles, não vendo necessidade de nomear um árbitro em específico, com receio de o caso não ser resolvido com a maior competência.

¹⁵⁵ Dados extraídos da Revista de Arbitragem Tributária nº 11. 2019, pág.44.

¹⁵⁶ Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária, artigo 4º.

Inconscientemente, as partes envolvidas num processo de arbitragem tributária, seja com Tribunal singular ou coletivo, sabem que os árbitros que forem nomeados pelo próprio CAAD estão subordinados a um código deontológico ao qual terão de respeito religiosamente.

Assim, a não ser que o sujeito passivo pretenda especificamente que um determinado árbitro seja nomeado para analisar o seu processo (pela experiência e estatuto que aquele venha a ter), a maioria dos processos faz-se sem que se dê uso ao direito de nomeação pelas partes.

Conclusão:

Chegados a este ponto, podemos retirar deste trabalho muitas conclusões no que ao regime da arbitragem tributária em Portugal diz respeito.

Desde logo, podemos verificar que a arbitragem é um tema que pode ser considerado recente no sistema jurídico português e que, aquando da sua implementação, passou por diversas dificuldades em impor-se perante um sistema convencional enraizado numa sociedade com receio do desconhecido.

Apenas com o passar dos anos, com a coerência de todo o mecanismo adotado pela arbitragem e com as provas dadas de que o CAAD criou um regime que pode efetivamente contribuir, e muito, para o avanço da justiça em Portugal, foi possível demonstrar perante o sujeito passivo comum que há mais mecanismos de defesa em sede tributária do que aqueles que, ao longo da sua vida, tem ouvido falar com maior frequência.

Foi também abordada uma questão interessante, relativamente às competências daqueles que são os responsáveis por proferir as decisões, seja em sede de arbitragem, seja em sede de Tribunal tributário. Com esta pesquisa foi possível prever que, à partida, um sujeito que ocupe a posição de árbitro do CAAD tem uma experiência na área fiscal superior à de um Chefe do Serviço de Finanças ou até, eventualmente, à de um juiz de Tribunal tributário de 1ª instância.

Ainda neste sentido, não olhando apenas para a competência de um sujeito passivo enquanto pessoa individual, foi possível também averiguar que, por regra, as decisões arbitrais são tomadas em coletivo (por três árbitros), contribuindo isto para o exponencial crescimento e credibilidade do processo de arbitragem. Claramente que três árbitros, de diferentes áreas de estudo, acabam por ter um *background* e um complemento que não é possível alcançar nos Tribunais tributários do Estado.

Uma das questões que poderia fundamentalmente influenciar a tomada de decisão do sujeito passivo, seria a questão das custas processuais que o pedido de constituição de um Tribunal Arbitral poderá acarretar. Ora neste sentido, concluímos que estas se traduzem em valores idênticos às que acarretam os processos em sede de Tribunal tributário (claro está que na arbitragem as custas poderão variar por vários fatores, nomeadamente o exercício do direito de nomeação dos árbitros pelas partes), mas regra geral, têm um caráter idêntico às custas dos Tribunais do Estado.

Comparámos o processo de arbitragem em detrimento dos meios convencionais de ação, mencionando as vantagens e desvantagens que estes poderão trazer ao sujeito passivo.

Desta comparação, podemos concluir que muitas são as vantagens que o sujeito passivo pode retirar em recorrer aos Tribunais arbitrais (nomeadamente, a vantagem primordial, i.e., a celeridade da tomada de decisão e conclusão do litígio) e que muito poucas são as desvantagens que o processo de arbitragem tem face os meios convencionais (nomeadamente, a limitada possibilidade que o sujeito passivo tem para recorrer das decisões arbitrais).

Relativamente ao sentido das decisões arbitrais, o CAAD até pode, estatisticamente falando, decidir mais vezes a favor do sujeito passivo, no entanto essa tendência não é tão linear ao ponto de poder ser considerado um fator determinante para a escolha do sujeito passivo pela via.

Também a desmaterialização do processo, a liberdade dada aos árbitros para dirigir o processo e os meios de prova que podem ser apresentados para fundamentar as decisões, são fatores que em nada ficam atrás dos meios convencionais de ação. Pelo contrário, a liberdade que os árbitros têm para conduzir o processo pode até ser um incentivo para que a decisão seja mais consciente e também o facto de todo o processo ser desmaterializado, pode ser um fator importante para o aumento da celeridade da decisão, já que o acesso a todos os documentos fica facilitado.

A questão que pode também limitar o acesso à arbitragem está no limite estabelecido para o valor da causa. Os dez milhões de euros que a lei da arbitragem tributária define como limite pode sim ser um fator impeditivo dos processos que o excedam darem entrada nas imediações do CAAD, mas como fora referido neste trabalho, a maioria dos processos que estão a causar um congestionamento da justiça em Portugal são processos com um valor da causa inferior a esse montante, pelo que a limitação do processo de arbitragem tributária a esse valor não é impeditivo ao cumprimento do objetivo inicial que define a arbitragem.

A título de curiosidade, foi também abordado o interesse que o próprio Estado pode ter em que o processo dê entrada em Tribunal arbitral em vez de dar entrada num dos seus Tribunais.

Esta questão, tal como foi esclarecido, deve-se ao facto de o Estado beneficiar em duas vertentes com o recurso à arbitragem: a primeira, pelo facto de que, dando o processo entrada no CAAD, é menos um que contribuirá para o congestionamento das secretarias dos Tribunais Estaduais; a segunda, prende-se com uma questão financeira, no sentido em que, imperando a arbitragem pela sua celeridade processual, a ser dada razão ao sujeito passivo em detrimento da Administração tributária, resultará um montante inferior de juros a pagar pelo Estado ao sujeito passivo.

Numa fase final, vimos como o regime pioneiro de arbitragem tributária implementado em Portugal contribuiu para que este país se distanciasse das demais jurisdições e, conseqüentemente, servisse como um exemplo a seguir pelos outros países.

Ora neste sentido, vendo os outros países o sucesso que a arbitragem tem tido em Portugal e o contributo que tem dado para o descongestionamento da justiça, várias têm sido as tentativas de implementação de um regime de idêntica natureza.

Mais falando, no caso específico de Angola, tendo esse país um dos regimes jurídicos com maiores semelhanças ao português, a implementação da arbitragem será apenas mais um ponto no qual Portugal contribuiu no molde da sua legislação interna. Pode-se até dizer que a arbitragem tributária em Portugal foi não só um contributo para o avanço da justiça em Portugal, como também em Angola.

Serviu este trabalho também para que eu, a título pessoal, tivesse a oportunidade de dar sugestões para a criação de regimes (dentro do regime da arbitragem tributária) que possam de facto melhorar o processo arbitral.

Desde logo, a (re)criação da figura do cometimento dos processos para a arbitragem, prevendo desta vez que o regime não estará em vigor por apenas um ano, mas sim com vigência definitiva. Esta sugestão acaba por ser um contributo ao descongestionamento dos Tribunais tributários, desta vez maior do que quando foi implementado pela primeira vez, já que hoje em dia o regime da arbitragem é, sem dúvida, muito mais conhecido aos olhos do sujeito passivo.

Houve também a oportunidade de, baseando-me em fontes fornecidas pelo próprio CAAD e por estudos europeus, avaliar as estatísticas da evolução dos processos de arbitragem ao longo dos anos, desde o número de processos por ano a dar entrada no CAAD, ao tipo de imposto que gera mais litígios em sede arbitral, ou até mesmo ao sentido das decisões arbitrais.

É com base nestas estatísticas que posso dizer que os números falam por si, não sendo, por vezes, necessária uma fundamentação tão profunda para concluir que o processo de arbitragem é, aos dias de hoje, mais benéfico para o sujeito passivo.

Será interessante, não só a título pessoal como também para o leitor deste trabalho, fazer uma análise futura a toda a evolução do regime jurídico da arbitragem tributária em Portugal desde esta data.

Certamente muitas das questões que se colocam, nomeadamente face às desvantagens do atual regime da arbitragem, não serão colocadas daqui por uns anos, na medida em que a arbitragem tem a capacidade de se adaptar às questões atuais e à evolução dos tempos.

Se, desde 2011, foi possível verificar uma grande melhoria na justiça portuguesa à custa da arbitragem, calculo que daqui a igual período de tempo os principais problemas que marcam a justiça atualmente já se dissiparam ou, pelo menos, parte deles.

No final de contas, o CAAD acaba por ser também um contributo para a melhoria dos próprios Tribunais tributários, na medida em que contribui para o seu descongestionamento e, conseqüentemente, permite àqueles ter igualmente um processo de decisão mais célere.

Nota-se que o Estado tem vindo a tentar diminuir o atraso de resposta nos processos fiscais, tendo agora criado o recente serviço do “Defensor do Contribuinte”, através do qual pretende diminuir o tempo de decisão dos litígios entre o sujeito passivo e a Administração tributária, uma vez que prevê a possibilidade de o sujeito passivo, na falta de resposta por parte da Administração tributária, reclamar dessa falta de resposta, imprimindo assim uma maior proximidade entre ambas as partes e, conseqüentemente, agilizando o processo e garantido a sua celeridade, uma vez que os serviços de Finanças terão o prazo de quinze dias para apresentar uma resposta a este novo serviço que funciona como um prestador de auxílio ao sujeito passivo nesta matéria.

Analisada toda a pesquisa e avaliando todo o trabalho aqui feito, concluo que a arbitragem é, dentro do âmbito da sua competência, o meio mais adequado à resolução dos litígios que opõem o sujeito passivo à Administração tributária.

Bibliografia:

Artigos

Jornal Digital Dinheiro Vivo

Newsletter Advucatus

OECD – Tax Administration 2017. OECD Library. 9789264279124. 2017.

website do CAAD

Revista de Arbitragem Tributária nº 1

Revista de Arbitragem Tributária nº 3

Revista de Arbitragem Tributária nº 5

Revista de Arbitragem Tributária nº 10

Revista de Arbitragem Tributária nº 11

Dissertações

ARAÚJO, António Manuel Cunha – A Reclamação Graciosa em Direito Fiscal – Bragança, 2014.

COELHO, Sara Pinto – O Princípio da Adequação Processual no âmbito do Contencioso Tributário: sua instrumentalização face ao Direito de Tutela Jurisdicional Efetiva. Porto, 2015.

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo – Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo?. Minho, 2011.

NIKOLAYENKO, Mykola – Reflexões sobre nudging: influência na tomada de decisão e mudança comportamental – Lisboa, 2019.

RIBEIRO, Ana Rita Vilela – As razões de um Estado rendido à arbitragem tributária: Regime, Resultados e o que pode ainda ser feito pela Justiça Fiscal – Lisboa, 2018.

Jurisprudência

Acórdão do CAAD - Processo nº 5/2011-T, de 26 de janeiro

Acórdão do TJUE - Processo nº 377/13, de 12 de junho

Legislação

Código Deontológico do CAAD

Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro – Código de Procedimento e Processo Tributário

Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

Decreto-Lei nº 4/2015, de 7 de janeiro – Código do Procedimento Administrativo.

Lei nº 47/VIII/2013, de 20 de dezembro – Código Geral Tributário e Código do Processo Tributário

Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro – Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Decreto-Lei de 10 de abril de 1976 – Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro - Lei Geral Tributária

Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro – Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira – artigo 1º nº 1

Decreto-Lei nº 81/2018 – Recuperação de Pendências na Jurisdição Administrativa e Tributária

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Lei n.º 2/2004, de 15 de janeiro - Estatuto do Pessoal Dirigente dos Serviços e Organismos da Administração Pública

Lei n.º 28/82, de 15 de novembro – Lei Orgânica do Tribunal Constitucional – artigo 75º

Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa

Portaria nº 230/2019, de 23 de julho – Lista de atividades com elevado valor acrescentado

Protocolo celebrado entre a PGR e o CAAD, em Lisboa a 1 de março de 2018.

Regulamento de seleção de árbitros em matéria tributária

Livros

AFONSO, Osvaldo da Gama – A arbitragem em São Tomé e Príncipe – Da Constituição Santomense à inexistência/necessidade de um regime tributário. *Revista de Arbitragem Tributária* nº 3. 2015.

ARAÚJO, António Manuel Cunha – A Reclamação Graciosa em Direito Fiscal – Bragança: 2014.

AZEVEDO, A. Domingues de – Arbitragem Tributária, um caminho seguro. *Revista de Arbitragem Tributária* nº 1. 2014.

BARROCAS, Manuel Pereira – Poderes do Árbitro. Extensão e Limites. In MIRANDA, Agostinho Pereira de, [et al.] – *Estudos de Direito da Arbitragem em Homenagem a Mário Raposo*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015. ISBN 9789725404492.

BELOHLÁVEK, Alexander J.; ROZEHNALOVÁ, Nadezda – *Conduct of Arbitration*. Netherlands, 2017. ISBN/EAN: 978-90-824603-6-0; ISSN: 2157-9490.

CAMELO, Miguel – Primeiro ano de funcionamento dos tribunais arbitrais: dados relevantes. Norma transitória. Processo nº 5/2011-T. In Fonseca, Isabel Celeste M. - *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e desafios*. 2ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. ISBN 978-972-40-5026-3

CATARINO, João Ricardo – Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 6ª edição. Edições Almedina, S.A., 2018. ISBN 978-972-40-7473-3.

COLOMA, Paula Vicente-Arche – Situación actual e propostas para su implementación.. Revista de Arbitragem Tributária nº 5. 2016.

COUTINHO, Francisco Pereira – Os tribunais arbitrais tributários e o reenvio prejudicial. CAAD Newsletter.

ESQUIVEL, José Luís – A arbitragem institucionalizada e os conflitos de direito administrativo. In Mais Justiça Administrativa e Fiscal. 1ª edição, 2010. ISBN 978-972-32-1887-9.

FERREIRA, Mónica Velosa – A Cláusula Geral Anti-Abuso na Jurisprudência do CAAD. Revista de Arbitragem Tributária nº 5. 2016.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes – Arbitragem Tributária: Os novos prazos, a Cumulação de Pedidos e a Coligação de Autores. CAAD Newsletter.

FONSECA, Isabel Celeste – *A Arbitragem Administrativa: Uma realidade com futuro?*. 2012.

PEREIRA, Rui Ribeiro – Breves notas sobre o regime da arbitragem tributária. In Fonseca, Isabel Celeste M. - *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e desafios*. 2ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. ISBN 978-972-40-5026-3.

GAMA, João Taborda da – As virtudes escondidas da arbitragem fiscal. Revista de Arbitragem Tributária nº 1. 2014.

LOBO, Cassius; UHDRE, Dayana – Arbitragem tributária do Brasil. Desafios e o alento da experiência portuguesa. *Revista de Arbitragem Tributária* nº 10. 2019.

MARTINS, Fernando Lança – A cumulação de pedidos no processo de arbitragem tributária. *Revista de Arbitragem Tributária* nº 1. 2014.

MENDES, Armindo Ribeiro – *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação* nº 11 – A falta de capacidade económica superveniente para suportar os custos da arbitragem. 2018.

MORAIS, Rui Duarte – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. 1ª Edição. Porto: Almedina, 2014. 978-972-40-5021-8.

MUÑOZ, David Ramos – A Game of Snakes and Ladders – Tax Arbitration in an International and EU Setting. In SARMIENTO, Daniel; FALLOIS, Domingo J. Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie – *Litigation EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*. Netherlands, 2014. ISBN 978-90-8722-217-8.

NÁPOLES, Pedro Metello de; COELHO, Carla Góis – *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação* nº 5 – A arbitragem e os tribunais estaduais – alguns aspectos práticos. 2012.

NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6884-8.

NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*. Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6885-5.

OLIVEIRA, António Cândido de – *Resolução Alternativa de Litígios: As Impugnações Administrativas*. In *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*. 1ª edição, 2010. ISBN 978-972-32-1887-9.

PARK, William W. [et al.] – Arbitration International – International Commercial Arbitration Committee's Report. Vol. 26 n° 2. London. 2010. ISSN 0957 0411.

PAULSSON, Jan [et al.] – Arbitration International – Reconciling Speed with Justice in the Decision-making Process. Vol. 13 n° 3. London. 1997. ISSN 0957 0411.

PAULSSON, Jan [et al.] – Arbitration International – The Procedural Powers of Arbitrators Under the English 1996 Act. Vol. 13 n° 4. London. 1997. ISSN 0957 0411.

PINA, Miguel Esperança; FERREIRA, Frederico Bettencourt – Algumas notas soltas sobre Advocacia e Arbitragem. In MIRANDA, Agostinho Pereira de, [et al.] – *Estudos de Direito da Arbitragem em Homenagem a Mário Raposo*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015. ISBN 9789725404492.

RIBEIRO, Ana Rita Vilela – As razões de um estado rendido à arbitragem tributária: Regime, Resultados e o que pode ainda ser feito pela Justiça Fiscal. Lisboa, 2018.

ROCHA, Joaquim Freitas da Lições de Procedimento e Processo tributário. Coimbra Editora, 2ª edição, 2008. ISBN 978-972-32-1549-6.

RODRIGUES, Benjamim Silva – Sobre os Tribunais Fiscais e os Tribunais Arbitrais Tributários. Revista de Arbitragem Tributária n° 1. 2014.

SANCHES, Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª edição. Coimbra : Coimbra Editora, Limitada, 2001. 972-32-1119-X.

SERRA, Manuel Fernando dos Santos – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0.

SOUSA, João Duarte de; SANTOS, Carlos de los – The new Portuguese arbitration law: An overview of its major innovations. In FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, Miguel Ángel [et al.] –

Spain Arbitration Review – Revista del Club Español del Arbitraje nº 15. Madrid, 2012. ISSN 1888-4377.

SOUSA, João Lopes de – Código do procedimento e do Processo Tributário anotado. 4ª edição. Vislis Editores, 2003.

SOUSA, Jorge Lopes de – Recursos no Contencioso Tributário. Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora, Lda, 2015. ISBN 978-972-724-723-3.

VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal. Edições Almedina S.A., 2012. ISBN 978-972-40-4643-3.

VERSCHOOR, Leendert – Cabo Verde – Modernization of its Tax System – A Success Story. Revista de Arbitragem Tributária nº 11. 2019.

VILLA-LOBOS, Nuno de – Novo Paradigma da Justiça Tributária (2011). Site CAAD.

VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais – Guia da Arbitragem Tributária. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7315-0.

VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais – Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação nº 7. Edições Almedina S.A., 2014.

VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais – The Portuguese Tax Arbitration Regime. Coimbra : Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6075-0.