

UNIVERSIDADE DE LISBOA
Faculdade de Direito



*“A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos:
Porque não? - análise ao âmbito material da arbitragem
tributária.”*

Ana Rita Nogueira Reis de Castro Oliveira

Dissertação de Mestrado elaborada sob a orientação da
Excelentíssima Senhora Professora Doutora Paula Rosado Pereira

Mestrado Profissionalizante em Ciências Jurídico-Forenses

Fevereiro de 2017

UNIVERSIDADE DE LISBOA

Faculdade de Direito

*“A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos:
Porque não? - análise ao âmbito material da arbitragem
tributária.”*

Ana Rita Nogueira Reis de Castro Oliveira

Dissertação de Mestrado elaborada sob a orientação da
Excelentíssima Senhora Professora Doutora Paula Rosado Pereira

Mestrado Profissionalizante em Ciências Jurídico-Forenses

Fevereiro de 2017

Agradecimentos,

Aos meus pais, por tudo. Pelo amor de sempre que os levou a dar-me as asas da vida.

Ao Diogo, por tudo e por sempre.

Aos meus amigos e família, pela lealdade e paciência.

À Sónia, pela leitura atenta.

*À Exma. Sra. Prof. Doutora Paula Rosado Pereira, pela inspiração, por todo o apoio e
por toda a disponibilidade.*

A mim.

RESUMO

Intitulada “*A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque Não? – análise ao regime jurídico da arbitragem tributária*”, a presente dissertação visa dilucidar e aprofundar o âmbito material da arbitragem tributária, identificando a temática da avaliação da matéria tributável e da matéria coletável através de métodos indiretos como matéria excluída desse âmbito.

Inicialmente, analisa-se brevemente a introdução da figura da arbitragem no sistema fiscal português, começando por se delinear o instituto da arbitragem – que surgiu em direito administrativo – e o caminho percorrido pela mesma até se atingir o consenso da sua introdução em direito fiscal.

Posteriormente, e porque o tema da presente dissertação versa sobre a arbitragem em direito fiscal, e mais precisamente, sobre um tema específico do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro), complementado com a Portaria de Vinculação ao CAAD (Portaria 112-A/2011, de 22 de março), parte-se para uma análise progressiva da evolução desta figura em direito fiscal, começando por se analisar a sua previsão na Lei do Orçamento de Estado para 2010 (Lei 3-B/2010, de 28 de abril), lei essa que autorizou a que se legislasse, pela primeira vez, sobre a arbitragem em direito tributário, e que expressava orientações que apresentam algum relevo para a corrente que oportunamente se mostrará defendida.

Acompanha-se a evolução desta figura com a entrada em vigor do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, procedendo-se, nesta sede, a uma análise pormenorizada do âmbito material da arbitragem tributária, tentando estabelecer-se sempre ponte com o tema mais específico a abordar: como sabemos, a avaliação da matéria tributável e coletável por métodos indiretos.

Com a análise da Portaria de Vinculação ao CAAD e as limitações que a mesma acarretou, está atingido o expoente da evolução da presente dissertação, identificando-se a avaliação através de métodos indiretos como matéria expressamente excluída, do âmbito da vinculação da Administração Tributária às decisões dos tribunais arbitrais.

Para finalizar, e de forma mais aprofundada, é analisada a própria exclusão em si, exceções a esta exclusão, o regime legal existente atualmente em direito fiscal

português construindo-se uma possível alteração a este regime através de um alargamento do âmbito material da arbitragem tributária.

Palavras-Chave: Arbitragem Tributária – Matéria Coletável/Tributável - Avaliação por Métodos Indiretos – Âmbito Material – Vinculação.

ABSTRACT

Titled "*Tax Arbitration and Evaluation by Indirect Methods: Why Not? - analysis of the legal regime of tax arbitration*", the present dissertation demands to elucidate and deepen the material scope of tax arbitration, identifying the thematic of the evaluation of acts determining the tax base through indirect methods as a matter excluded from that scope.

Initially, it is briefly analysed the introduction of the tax arbitration figure in the Portuguese tax system, starting with delineating the concept of arbitration itself - which emerged in administrative law - and the path travelled by this figure until the consensus of its introduction in fiscal law.

Subsequently, and because the subject of this dissertation is about arbitration in fiscal law, and more precisely, about a specific topic of the Legal Regime of Tax Arbitration (Decree-Law no. 10/2011, of 20th January), complemented with Ministerial Order 112-A /2011, of 22th March), we begin with a progressive analysis of the evolution of this figure in fiscal law, starting with an analysis about its prediction in Law no. 3-B/2010 of 28th April, who authorized the beginning of legislation on arbitration in tax law, and expressed guidelines that shows some relevance to the theory defended by this student.

The evolution of this figure is seen in implementation of Decree-Law 10/2011, of 20th January, and a detailed analysis of the material scope of the tax arbitration is carried out here always trying to connect this with a more specific approach - as we know, the evaluation of acts determining the tax base through indirect methods.

With the analysis of the Ministerial Order and the limitations that it brought to the material scope of tax arbitration, the exponent of the evolution of this dissertation is reached, identifying the evaluation through indirect methods as a matter expressly excluded from the scope of the binding of the Tax Authority to the decisions of tax arbitration courts.

Finally, and in a deeper way, is analysed the exclusion itself, exceptions to this rule, the existing legal regime in Portuguese tax law (the solution currently consecrated)

and a possible change to this regime through an extension of the material scope of the tax arbitration.

Keywords: Tax Arbitration – Tax Base - Evaluation by Indirect Methods - Material Scope - Bonding.

Advertências

O presente trabalho obedece às novas regras do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, assinado em Lisboa a 16 de dezembro de 1990, aprovado para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91, de 23 de agosto e ratificado em Portugal em 2008.

No entanto, a citação dos textos operou-se conforme a sua elaboração, pelo que, existem algumas citações redigidas nos termos do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1945.

As notas de rodapé contêm referências bibliográficas completas, nos mesmos termos em que é possível encontrá-las na Bibliografia.

As referências bibliográficas foram elaboradas de acordo com a norma portuguesa NP405 - Informação e Documentação: Referências Bibliográficas, publicada pelo Instituto Português da Qualidade (IPQ), baseada na normalização internacional - ISO 690:2010.

Índice

Abreviaturas.....	1
Introdução.....	2
1. O instituto da arbitragem e a sua introdução no sistema fiscal	3
1.1 A resolução alternativa de litígios: a arbitragem	3
1.2 A introdução da arbitragem no sistema fiscal.....	6
1.2.1 O Orçamento de Estado para 2010 (Lei 3-B/2010, de 28 de abril) e a primeira previsão da arbitragem em matéria tributária	13
2. O âmbito material da arbitragem tributária	17
2.1 O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro)	19
2.1.1 A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta	23
2.1.2 A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.....	34
2.2 A Portaria de Vinculação (Portaria 112-A/2011, de 22 de março)	45
3. A arbitragem tributária e a avaliação por métodos indiretos: porque não?.....	52
3.1 A avaliação da matéria tributável através de métodos indiretos: instituto, regime legal e seus contornos.....	52
3.2 A exclusão do instituto em análise do âmbito material da arbitragem em matéria tributária: regime legal atual e exceções.....	56

3.3 A (possível) vinculação da Administração Tributária aos litígios que envolvam avaliação indireta de matéria tributável e coletável	62
3.3.1 Razões de ordem doutrinal	62
3.3.2 Razões de ordem legal: o âmbito pretendido para o instituto da arbitragem em direito fiscal	64
3.3.3 O instituto da arbitragem: o critério da especialidade dos árbitros e o balanço de resultados e objetivos	66
3.3.4 Construção Legal	68
Conclusão	72
Jurisprudência.....	74
Anexos.....	76
Bibliografia.....	77

Index

Abbreviations	1
Introduction	2
1.The arbitration institute and its introduction into the tax system	3
1.1.Alternative dispute resolution: arbitration	3
1.2. The introduction of arbitration in the tax system	6
1.2.1The State Budget for 2010 (Law n.° 3-B/2010, 28th april) and the first forecast of arbitration in tax matters	13
2. The Material Scope of Tax Arbitration	17
2.1.The Legal Regime of Tax Arbitration (Decree-Law 10/2011, 20th january)	19
2.1.1 The declaration of illegality of acts of liquidation of taxes, self- liquidation, withholding tax and payment on account	23
2.1.2 The declaration of illegality of acts of determination of the taxable matter when it does not give rise to the liquidation of any tax, acts of determination of the taxable amount and acts of determination of patrimonial values	34
2.2 Ministerial Order n.° 112-A/2011, de 22th march.....	45
3 Tax arbitration and evaluation by indirect methods: why not?	52
3.1 The evaluation of taxable matters through indirect methods - institute, legal regime and its contours	52

3.2 The exclusion of the institute under analysis from the material scope of tax arbitration: current legal regime and exceptions	56
3.3 The (possible) binding of Tax Administration to litigations involving indirect assessments of taxable matter	62
3.3.1 Doctrinal reasons	62
3.3.2 Legal reasons: The scope of the arbitration institute in fiscal law	64
3.3.3 The arbitration institute: the referees' specialty criterion and the balance of results and objectives	66
3.3.4 Legal construction	68
Conclusion	72
Jurisprudence	74
Judgements	76
Bibliography	77

Abreviaturas

- Art.º - Artigo/Artigos
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
- CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
- CIMT – Código do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis
- CIRC – Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares
- Cit. - Citação
- CPTA – Código de Processo dos Tribunais Administrativos
- DL – Decreto-Lei
- Ed. - Edição
- IRC – Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- ISBN - *International Standard Book Number*
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LAV – Lei da Arbitragem Voluntária
- LGT – Lei Geral Tributária
- LOE/2010 – Lei do Orçamento de Estado para 2010
- N.º - Número/Números
- OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
- P. – Página/Páginas
- RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
- TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais
- Vol. – Volume

Introdução

Mais importante do que descrever objetivamente aquilo que se encontra escrito na presente dissertação será, por certo, descrever aquilo que se pretendeu com a elaboração da mesma.

Aquando da necessidade de escolha do tema da dissertação de mestrado, e após a frequência das aulas de Contencioso Tributário, o instituto da arbitragem em direito fiscal sobressaiu-se, pela sua relativa novidade e singularidade, de entre as mais variadas matérias com as quais tinha contactado.

As diferentes e divergentes querelas doutrinárias que incidiam sobre as suas variadas vertentes, nomeadamente, sobre o seu âmbito material, despertaram a curiosidade de um aprofundamento do tema, tornando-se a dissertação de mestrado o momento oportuno para tal.

Assim, sempre foi objetivo da presente dissertação um aprofundamento do âmbito material da arbitragem em direito tributário, optando-se, *in casu*, pela temática da sua relação com a avaliação, da matéria tributável e coletável, através de métodos indiretos, desde a entrada em vigor da Portaria 112-A/2012, de 22 de março, mais conhecida por Portaria de Vinculação ao CAAD.

Pretende-se, antes de mais, um olhar pelo regime legal já existente, consagrando-se também, até pela originalidade que deve pautar um documento desta génese, uma corrente por nós proposta, e de certo, sustentada em outras vozes da doutrina, aderentes ao “lado da barricada” com que se manifesta mais proximidade.

1. O instituto da arbitragem e a sua introdução no sistema fiscal

1.1 A resolução alternativa de litígios: a arbitragem

“Ar-bi-tra-gem, s.f.: ação de arbitrar: a arbitragem de um jogo / solução de um litígio por árbitro / sentença assim proferida: a arbitragem desempenha papel importante na solução dos conflitos coletivos do trabalho / o mesmo que arbitramento.”¹

De acordo com o dicionário da língua portuguesa, o conceito de arbitragem, na sua génese, e na vertente que aqui releva, pode dizer, desde logo, respeito ao julgamento de um litígio que é feito por árbitro, ou por árbitros.

Esta representa um dos mecanismos de resolução alternativa de litígios, a par da mediação, que atualmente se encontram presentes em várias vertentes do direito português.

A presente dissertação, debruça-se especialmente sobre a arbitragem em direito público, mais especificamente, sobre a arbitragem em direito fiscal, tributário, pretendendo abordar de forma especial a possibilidade da sua implementação no âmbito dos litígios que têm por base a determinação da matéria tributável e da matéria coletável através de métodos indiretos, nos termos dos art.º 87.º e seguintes da Lei Geral Tributária.²

No entanto, a existência deste instituto em direito público nem sempre foi pacífica.

No nosso ordenamento jurídico vigorou, durante alguns séculos, o princípio geral da inarbitrabilidade dos litígios administrativos – matéria em que primeiro se colocou a questão da introdução do instituto da arbitragem e que determinou toda a sua existência - devido ao facto de a nossa conceção de direito administrativo ser de origem francesa, conceção esta que apresentava uma administração pautada por características autoritárias.³ O ato administrativo unilateral, como espelho da supremacia da

¹Dicionário Enciclopédico *Koogan Larousse* Seleções, Volume I, Léxico Comum. Paris: *Librairie Larousse*; Rio de Janeiro: Editora Larousse do Brasil, 1979. 3.ª Edição.

² Decreto Lei 398/98, de 17 de dezembro de 1998, que aprovou a entrada em vigor da Lei Geral Tributária.

³ Cit. SERRA, Manuel Fernando dos Santos – “A Arbitragem Administrativa em Portugal: Evolução Recente e Perspectivas”. In. **Mais Justiça Administrativa e Fiscal: arbitragem**. Lisboa: Edições CAAD, 2010. ISBN 978-972-32-1887-9. P.24.

Administração face aos cidadãos, apontava solução para todo e qualquer litígio a resolver, fazendo-o sempre de forma interna, dentro do seio da própria Administração Pública.⁴

Outros argumentos eram também apresentados à época, nomeadamente, o respeito pelo princípio da legalidade e o critério de (in)disponibilidade do direito. Estes surgiram também, posteriormente, aquando da discussão acerca da possibilidade do surgimento da arbitragem especificamente em matéria fiscal. No entanto, esta ideia formada acerca da Administração Pública, enquanto figura autoritária, foi tomando outros contornos com o avançar do século.

O surgimento da Pós-Modernidade trouxe a ideia de um sistema normativo baseado no enfraquecimento do Estado, na sua decadência. Passa a defender-se o conceito de particular, de relativo, abandonando-se a objetividade que pautava a estrutura do Estado, e defendendo-se a criação de meios de resolução alternativa de litígios.⁵

Passou também a ser necessária, com o surgimento do Estado de Direito Social, a intervenção dos particulares na atividade da Administração, abandonando-se assim, de vez, a ideia de supremacia da Administração face aos cidadãos. Como forma de promover a aproximação de ambos, o ato administrativo unilateral dá lugar ao contrato administrativo, os tribunais judiciais abrem portas aos meios alternativos de resolução de litígios como meio por excelência para resolver os litígios emergentes dessa cooperação agora estabelecida entre cidadãos e administração.⁶

Em 2004, com a reforma do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), o instituto da arbitragem, penetra, finalmente, em direito público, dando-se a sua introdução em direito administrativo.

⁴ Cit. ESQUIVEL, José Luís – “A Arbitragem Institucionalizada e os Conflitos de Direito Administrativo”. In. **Mais Justiça Administrativa e Fiscal: arbitragem**. Lisboa: Edições CAAD, 2010. ISSN 978-972-32-1887-9. P.122.

⁵ “*Strictly from a legal point of view, and departing from those ideas, it is possible to say that post-modernity refers to a normative system based (i) on the disempowerment of the institutional structure of the State and (ii) on the emergence of particularity.*” ROCHA, Joaquim Freitas da – “Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms”. In **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Lisboa: Edições Almedina, S.A., 2015. ISBN 978-972-40-6075-0. P. 17-35

⁶ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. “A Arbitragem Tributária”. Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto. 2012, p. 8.

Esta surge como um meio alternativo aos tribunais judiciais, motivada também por questões de morosidade e pela necessidade de se encontrarem novas formas de se completar a justiça.

A par da mediação, que detém um papel momentaneamente anterior, porque surge ainda no domínio administrativo, a arbitragem foi dotada de um procedimento previamente estipulado, que se queria não manipulável, independente do Estado e dos termos em que este é constituído, mas controlável pelos tribunais superiores.⁷

Com o surgimento deste instituto em direito público e a sua instituição em direito administrativo, estava dado o passo em frente no caminho que levaria à instituição da arbitragem em direito fiscal (ainda que esse caminho estive mais longínquo do que o imaginado).

⁷ *“Our goal is now to extend the justice system beyond the traditional system of State courts, and to do so articulately, so that the various means of access to justice do not overlap or oppose each other, but rather differentiate and complement each other, so as to dispense a better-quality justice.”* SERRA, Manuel Fernando dos Santos – “Administrative and Tax arbitration – grounds and ethical perspective”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Lisboa: Edições Almedina, S.A., 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 11-16

1.2 A introdução da arbitragem no sistema fiscal

Aquando da introdução da arbitragem em direito administrativo, colocou-se logo a possibilidade da sua expansão para outras áreas do direito público, surgindo como área preferencial o direito fiscal. “*O desafio que agora se coloca à doutrina (e que inevitavelmente confrontará, mais ou menos proximamente, o legislador) consiste, antes, em perguntar se este caminho de abertura, conhecido do Direito administrativo, pode ou deve percorrer-se noutras áreas do Direito Público. Ora, é quanto ao Direito fiscal – já o anunciámos também – que a questão primariamente se coloca (...)*”.⁸

Contudo, o caminho da arbitragem em direito fiscal estava, à partida, inquinado por um conjunto de obstáculos, que dificultavam a sua implementação (e que ainda hoje o fazem, nomeadamente, quando se colocam questões como a possibilidade de expansão dos seus efeitos, ou do seu âmbito material, atentos que estamos a este último ponto, uma vez que pode configurar tema objeto da presente dissertação).

E isto porque, desde logo, era possível visualizar que a legislação implementada em matéria fiscal não seguia o *favor arbitrandum*, ou seja, não se pautava pela progressiva adoção de normativos mais flexíveis no que diz respeito à introdução da arbitragem em matéria de resolução dos litígios.

Bem pelo contrário, arbitragem e direito fiscal eram considerados polos opostos da mesma relação, uma vez que era considerada impossível a mútua penetração entre estas duas matérias, acreditando-se sempre que “*arbitragem e fiscalidade seriam, pois, a água e o fogo.*”¹⁰

Podemos considerar que os obstáculos que se insurgiam contra a instituição da arbitragem em domínio fiscal (e que muitos deles continuam hoje a obstar, como já referido, a uma expansão do âmbito material da arbitragem tributária – e portanto, oportunos de ser aprofundados na presente sede) seriam os seguintes: (i) o problema da dualidade de jurisdições; (ii) normativos constitucionais; (iii) a questão da soberania

⁸ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – “Arbitragem de Litígios com Entes Públicos”. Lisboa: Editora Almedina, S.A., 2007. ISBN: 978-972-40-3098-2. P. 83-99

¹⁰ Idem.

estatal; (iv) o princípio da legalidade e, por fim, (v) o critério da (in)disponibilidade do crédito tributário como critério da (in)arbitrabilidade do litígio.

Dentro de todos estes obstáculos mencionados, podemos desde já avançar que detinham especial relevo as questões relacionadas com a soberania estatal, o princípio da legalidade e o critério de (in)disponibilidade do crédito tributário/(in)arbitrabilidade do litígio.

No que diz respeito à dualidade de jurisdições, podemos afirmar que o nosso sistema jurídico já se encontrava, de certa forma, familiarizado com uma dualidade de jurisdições, uma vez que detínhamos um corpo de Tribunais Administrativos e Fiscais cuja independência material era existente face aos restantes tribunais judiciais. Neste seguimento, a arbitragem veio dar corpo à intenção de se criar um meio alternativo a estes Tribunais Administrativos e Fiscais, não tendo sido, de todo o modo, opção do legislador retirar a resolução dos litígios destes tribunais, mas sim, complementá-los.

É precisamente neste seguimento, e começando desde já por suportar a construção doutrinária que iremos defender, que se pode considerar que, ao ser instituída como uma alternativa aos TAF¹¹, que não pretende retirar a resolução dos litígios a estes tribunais mas complementar a sua atividade, se pode ousar pensar um pouco mais para lá do horizonte no que diz respeito ao âmbito material da arbitragem tributária, considerando, por exemplo, em sede de avaliação, por métodos indiretos, da matéria tributável, arbitráveis situações que até então não são impugnáveis, numa defesa de ir mais além e melhor, passados que estão alguns anos e comprovadas que estão as vantagens da arbitragem em direito fiscal.

Outros argumentos, de índole constitucional, eram apresentados nesta sede. Nomeadamente, era defendido que a Constituição da República Portuguesa, no seu art.º 212.º, ao consagrar a esfera de atuação/competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, estaria a excluir a possibilidade de submissão dos litígios compreendidos nesta esfera aos tribunais arbitrais.

¹¹ Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF). De acordo com o critério de especialização dos tribunais, os Tribunais Administrativos e Fiscais são os tribunais que detêm a competência para a apreciação judicial dos litígios emergentes das relações jurídico-administrativas e jurídico-fiscais.

No entanto, é líquido que não é possível fazer uma leitura isolada do art.º 212.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu n.º 3, tendo o mesmo que ser lido em conjugação com o art.º 209.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), que determina expressamente que “*podem existir tribunais arbitrais*”, não estabelecendo qualquer limite quanto à sua instituição.

*“Isto significa que não se poderá recorrer à arbitragem para resolver litígios para os quais a Constituição imponha a intervenção dos tribunais não arbitrais ou respeitem a matérias para as quais a lei imponha uma solução estritamente vinculada.”*¹²

Neste seguimento, a determinação da competência dos tribunais arbitrais, ocorreria na medida da vinculação da solução para o litígio em causa. Quanto mais vinculada à lei fosse a solução para o litígio, menos competência teria o tribunal arbitral, uma vez que se poderia cair no âmbito do erro mais receado face à instituição da arbitragem tributária, que é o da substituição do critério geral da legalidade por um critério de arbitrariedade.

É também com base na desconstrução deste argumento, que desde os primórdios da instituição da arbitragem em matéria fiscal, vários autores defendiam que “*domínios tais como os dos preços de transferência, da aplicação da cláusula geral anti abuso e de outras normas dirigidas à prevenção da evasão e fraude fiscais, da avaliação da matéria tributável por métodos indiretos e da fixação de valores patrimoniais, encontram-se certamente entre os que podem ser candidatos elegíveis para a arbitragem tributária.*”¹³

Uma vez que na presente dissertação nos encontramos mais especificamente direcionados para as questões relacionadas com a avaliação por métodos indiretos, e sendo esta uma matéria de solução pouco vinculada e de grande margem de apreciação para a administração tributária, onde são, não raras vezes, utilizados conceitos indeterminados, somos também do entendimento de que esta matéria seria, sem dúvida, uma matéria favorável para a aplicação da arbitragem.

¹² NABAIS, José Casalta – “Reflexões sobre a Introdução da Arbitragem Tributária”. In. **Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Coimbra: 2012. Vol. V. P. 751-778.

¹³ Idem.

É que nestes casos *“há que abandonar a ficção de que o que está em causa é aplicar o Direito. Trata-se antes de dizer o Direito, recriando-o quanto à especificidade do caso e rodeando-o de experiência, especialização e conceitos técnico-não jurídicos.”*¹⁴

Outro argumento que também se levantou nesta sede foi a questão relacionada com a soberania estatal e como a introdução da arbitragem em direito fiscal poderia consubstanciar uma ameaça a essa soberania.

Entendia-se que, o atribuir à “justiça privada” a função de resolução dos litígios em matéria fiscal poderia consubstanciar uma violação ao princípio fundamental da separação de poderes, por se retirar dos tribunais judiciais o poder de apreciar a legalidade de atuação da Administração Pública.

Bem sabemos que as matérias relacionadas com o direito fiscal são vistas como um dos aspetos mais importantes da manifestação de soberania por parte do Estado e dos seus Governantes.

Aliás, de acordo com Diogo Leite Campos, *“a concepção do Estado, do Direito administrativo e Direito público em geral, tem vindo a alterar-se. Mas estas alterações têm sido muito mais lentas no Direito tributário. Porque razão precisamente em Direito tributário? Porque se trata do Direito que regula a arrecadação dos impostos que são o principal instrumento político dos dirigentes de todos os Estados.”*¹⁵

No entanto, apesar da jurisdição em matéria fiscal ser uma característica fundamental do Estado de Direito, o que leva a que se afirme a necessidade de o Estado não deixar nunca de exercer essa função através do poder judicial, esta afirmação não diz nada em relação à maneira específica de aplicar/realizar essa função estadual, surgindo o instituto da arbitragem até como um meio de reforço das garantias fundamentais dos cidadãos.

Também no âmbito deste argumento podemos estabelecer uma ponte com a questão essencial da presente dissertação: a consagração, no regime atual, de uma

¹⁴ CAMPOS, Diogo Leite de – “A Arbitragem Tributária: ‘A Centralidade da Pessoa’”. Coimbra: Editora Almedina, 2010. ISBN: 978-972-40-4223-7

¹⁵ CAMPOS, Diogo Leite – “Arbitragem no Direito Tributário”. In **Homenagem ao Prof. Doutor Sousa Franco**. Lisboa: 2006. Vol. I, p. 739-748.

inarbitrabilidade dos litígios relacionados com a aplicação de métodos indiretos para determinação da matéria coletável e/ou tributável.

E isto, uma vez que configura uma questão diretamente relacionada com a temática dos impostos, e pautada por uma discricionariedade da Administração, o que leva a que ainda se fundem receios numa mitigação do princípio do controlo da atividade da Administração – principalmente esta menos vinculada e mais discricionária – por parte dos tribunais judiciais.

Na verdade, ao momento em que a presente dissertação é elaborada, variadas já foram as comprovações de que o instituto cumpriu os objetivos e desafios a que foi proposto, e que a sua instituição não tem posto em causa a relação da Administração Pública com os outros poderes instituídos, como sempre assim ocorreu.

Alguma doutrina também defendeu que a introdução da arbitragem em direito fiscal poderia vir a desrespeitar um dos princípios basilares do direito português: o princípio da legalidade (fiscal).

Este princípio determina que os impostos têm obrigatoriamente que ser fixados por lei, lei essa que deve conter os elementos essenciais do imposto: incidência objetiva, subjetiva, taxas e garantias dos contribuintes.

Na verdade, e precisamente por ter este significado, o obstáculo relacionado com o desrespeito pelo princípio da legalidade fiscal foi também ele ultrapassado, uma vez que, este se situa essencialmente no plano da criação das normas fiscais e não no plano da sua interpretação e aplicação, bem como no plano da resolução dos litígios que derivam dos expedientes de interpretação e aplicação da lei.

No entanto, era também e continua a ser, preocupação do Conselho Deontológico do CAAD, na voz do seu Presidente, que *“o regime da arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade (...)”*.¹⁶

¹⁶ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD) – Intervenção do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD na sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal. Lisboa: 21.12.2010. Disponível em <http://www.caad.org.pt/index.php/content/content/id/47>. [Consult. 15.03.2016].

Considerando os resultados obtidos até à data – anexos I e II - é de constatar que os receios que poderiam existir relacionados com esta questão se poderão dar como infundados, sendo até mesmo altura de abrir o instituto a novos horizontes.

Para finalizar, referir aquele que foi considerado o maior obstáculo à arbitrabilidade dos litígios fiscais: o critério da (in)disponibilidade do direito.

Nos termos do art.º 1.º da Lei da Arbitragem Voluntária¹⁷, o critério geral para a arbitrabilidade de um litígio prende-se com o carácter disponível do direito referente à relação controvertida que se pretende ver resolvida.

Ora, a natureza jurídica da relação tributária pauta-se, precisamente, pelo oposto: indisponibilidade do direito subjacente a esta relação, ou seja, indisponibilidade do crédito tributário.¹⁸

A indisponibilidade do crédito tributário determina, essencialmente, que a Administração não pode deixar de cobrar os créditos que a lei lhe confere. Era então entendido que, uma vez que a Administração não poderia nunca dispor do crédito em litígio, o recurso à arbitragem deveria estar vedado às matérias fiscais, pois a Administração nunca poderia negociar a sua posição.¹⁹

Existiram alguns autores, à época e ainda atualmente, que defenderam a posição contrária, prevalecente, de que os litígios em matéria tributária, ainda que pautados por um critério de indisponibilidade do direito, deveriam ser sujeitos a arbitragem.²⁰

Neste seguimento, foi sendo defendido que tanto maior (conforme já outrora referido) é a arbitrabilidade do litígio quanto maior for também a discricionariedade da Administração na definição da solução para o mesmo, ainda que o litígio possa ser pautado por características de indisponibilidade.

¹⁷ Lei 63/2011, de 14 de dezembro, aprova a Lei da Arbitragem Voluntária.

¹⁸ Art.º 30.º n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), que consagra o princípio geral da indisponibilidade dos créditos tributários: “*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.*”

Mais dispõe o n.º 3 do mesmo art.º (art.º 30.º): “*O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.*”

¹⁹ ALMEIDA, Samuel Fernandes de – “Primeiras Reflexões Sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária. In. **Estudos em memória do Prof. J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 381-416.

²⁰ Entre nós, Sérvulo Correia, que defende que se submetem à arbitragem os litígios decorrentes da relação controvertida e não a própria relação, pelo que esta submissão não implica a disposição de qualquer direito.

Isto porque, e fazendo aqui um ponto de contacto com o tema-base da dissertação, autores como Ana Perestrelo de Oliveira²¹ ou Samuel Fernandes de Almeida²² defendem que a arbitragem deve ter como campo de atuação as áreas de disponibilidade do direito tributário, as matérias em que a Administração goza de poderes de livre apreciação ou que o legislador utiliza conceitos indeterminados cujo preenchimento depende da discricionariedade administrativa.

“O ordenamento jus-tributário, ao facultar a «contratualização da fiscalidade», ao permitir a «transacção fiscal» e, mais que isso, ao atribuir à Administração espaços acrescidos de liberdade aplicativa da lei fiscal, recorrendo, também, a «técnicas presuntivas» ou a métodos indiretos de avaliação em que se permite o acordo com o contribuinte, está, na realidade, a abrir «espaços de disponibilidade», nos quais a arbitragem pode legitimamente penetrar.”²³.

Está, mais uma vez, reforçada a ideia de que sempre se considerou matéria de especial relevância em sede de arbitragem tributária a relacionada com a determinação da matéria tributável e/ou coletável através de presunções da Administração, “autorizada” que estava a introdução deste instituto em direito fiscal.

²¹ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – “Arbitragem de Litígios com Entes Públicos”. Lisboa: Editora Almedina, 2007. ISBN: 978-972-40-3098-2. P. 83-99

²² ALMEIDA, Samuel Fernandes de – “Primeiras Reflexões Sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária. In. Estudos em memória do Prof. J.L. Saldanha Sanches. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 381-416.

²³ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – “Arbitragem de Litígios com Entes Públicos”. Lisboa: Editora Almedina, 2007. ISBN: 978-972-40-3098-2. P. 83-99

1.2.1 O Orçamento de Estado para 2010 e a primeira previsão da arbitragem em matéria tributária

O primeiro afloramento relacionado com a introdução da arbitragem em matéria tributária dá-se com o lançamento do Orçamento de Estado para 2010. Mais concretamente, com o art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril. Pela primeira vez, no ordenamento jurídico europeu, surge a autorização de se legislar sobre arbitragem em matéria tributária (entre os países europeus existia apenas uma Convenção de Arbitragem – art.º 25.º da Convenção Modelo da OCDE – no que diz respeito às matérias de preços de transferência e dupla tributação²⁴).

O dito artigo 124.º, no seu n.º 1, determinava que *“fica o governo autorizado a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.”*, devendo o processo arbitral tributário, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, *“constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.”*²⁵

Mais se acrescentava, no n.º 3, que a arbitragem tributária visava *“reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.”*

Disseminando um pouco estes artigos iniciais, começa-se por se afirmar que a introdução da arbitragem em matéria tributária foi um expediente inovador a nível nacional e a nível europeu.

Motivada, essencialmente, por variadas questões como o número de processos pendentes nos tribunais judiciais, o tempo moroso de resolução de cada processo, o

²⁴ PALMA, Clotilde Celorico – “O Orçamento de Estado para 2010 e a arbitragem em matéria tributária”. In. **Coletânea de Estudos de Fiscalidade e de Contabilidade: 10 Anos de GEOTOC | 10 Anos em memória do Professor Sousa Franco**. Lisboa: 2010.

²⁵ DOMINGOS, Francisco Nicolau e CONCEIÇÃO, Ana Filipa – “Autorização Legislativa concedida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril”. In. **Legislação Processual Tributária: Geral e Arbitral**. Lisboa: Quid Juris? -Sociedade Editora, Lda., 2015. ISBN: 978-972-724-730-1. P. 223 e seguintes.

crescente número de litígios, bem como a complexidade de cada um, a arbitragem tributária surge em Portugal como uma novidade já há muito necessária...²⁶

Na altura em que se começa a desenhar o caminho de abertura à introdução deste expediente, nenhum dos Estados-Membros da União Europeia contemplava essa possibilidade. Foi considerada uma “decisão sem precedentes”, que, no entanto, colhia frutos nos poucos países onde estava implementada.

Nos Estados Unidos da América esta era praticada apenas no que diz respeito a questões de facto; na Venezuela, o Código Orgânico Tributário passou a prevê-la, desde 1999, sendo que apenas era admissível nos casos de pendência de um processo judicial; No Brasil, à época, era iniciado um projeto para implementação do processo fiscal arbitral, que se encontrava em discussão na Câmara dos Deputados.²⁷

Foi assim, neste contexto conjuntural, que surgiu a autorização para introdução da arbitragem no sistema fiscal português, compromisso que tinha sido assumido pelo Governo Português perante a União Europeia no âmbito do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, de 17 de maio de 2011.

O Regulamento do Conselho da União Europeia n.º 407/2010, de 11 de maio de 2010, estabeleceu a criação do Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira, que foi acompanhada por uma declaração conjunta dos Ministros do Eurogrupo e do ECOFIV, em que ficou esclarecido que o apoio da União Europeia ao nosso país ficaria sujeito ao cumprimento de determinados compromissos, nomeadamente: “*O Governo abordará os estrangulamentos no sistema de impugnações fiscais através de: (iii) implementar a nova lei da arbitragem fiscal (T3-2011)*”.²⁸

²⁶ Os Tribunais Tributários, à data, encontravam-se com um nível de pendências que atingia os 44.000 processos, sendo que isto significava uma pendência média/juiz de 737 processos.

²⁷ PALMA, Clotilde Celorico – “O Orçamento de Estado para 2010 e a arbitragem em matéria tributária”. In. **Coletânea de Estudos de Fiscalidade e de Contabilidade: 10 Anos de GEOTOC | 10 Anos em memória do Professor Sousa Franco**. Lisboa: 2010.

²⁸ Ponto 3.35, do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, estabelecido entre a União Europeia e o Governo Português, em que se estabelecem as variadas condições de que passa a depender o apoio financeiro da União Europeia. Neste contexto, o Governo Português compromete-se a implementar (ou tomar medidas para) a arbitragem em matéria tributária até ao fim do terceiro trimestre de 2011.

Esta instituição deu-se com o intuito de se criar um meio de resolução de litígios que surgisse como alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Outro fator que teve grande relevância, e continua a ter, é a especial complexidade dos processos tributários, que inúmeras vezes requerem complexos juízos técnicos que só um julgador com vasto conhecimento e experiência pode emitir. Foi também esta especialidade, a uma vertente do direito que já por si é tão especial, que os tribunais arbitrários vieram trazer ao direito fiscal, através da criação de um corpo de juízes especializado, com vasta experiência académica e técnica, que detém especial papel nas situações em que se vê obrigado a recorrer a estas especialidades.

Uma última característica especial que a autorização legislativa trouxe, embora não tenha sido efetivamente aplicada na sua prática, foi a consagração do instituto da arbitragem tributária como um direito potestativo dos contribuintes.

O direito potestativo é aquele que confere ao seu titular “*o poder de, mediante declaração unilateral, modificar ou extinguir relações jurídicas preexistentes ou mesmo constituir um direito que limite o direito de outrem. São verdadeiros poderes jurídico-modeladores*”.²⁹

No que diz respeito a este ponto, surgiram algumas críticas como foi o caso de Casalta Nabais³⁰, ou Jorge Lopes de Sousa³¹, que consideravam, respetivamente, que esta característica invertia por completo a relação Administração Tributária/contribuintes ou que dava a possibilidade ao contribuinte de se afastar de uma “corrente doutrinária” que se lhe apresentasse desfavorável à sua situação nos tribunais judiciais, não se dando a mesma igualdade de meios à Administração.

Na verdade, somos do entendimento que estes argumentos, ainda que parcialmente temerosos, acabaram por se impor de certa forma, uma vez que se

²⁹ MACHADO, João Baptista – **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**. 18.^a Reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2010. ISBN: 978-972-40-0471-6.

³⁰ NABAIS, José Casalta – “Reflexões sobre a Introdução da Arbitragem Tributária”. In. **Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Coimbra: 2012. Vol. V. p. 751-778.

³¹ SOUSA, Jorge Lopes de – “Algumas Preocupações sobre o Regime da Arbitragem Tributária”. In. **Estudos em Memória do Professor J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 211-232

encontra provado que na prática jurídica, a arbitragem não funciona como um direito potestativo dos contribuintes.

E desde logo, porque se fez depender a vinculação da Administração Tributária de Portaria dos Ministérios das Finanças e da Justiça, Portaria essa que acabou por ser determinante na exclusão da matéria-base da presente dissertação do âmbito material da arbitragem tributária e que oportunamente aprofundaremos.

2. O âmbito material da arbitragem tributária

Ainda no seguimento da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril – Lei do Orçamento de Estado para 2010 – é possível ler-se no n.º 4 do seu art.º 124.º: “*O âmbito da autorização legislativa prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias: a) a delimitação do objeto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não deem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, os atos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.*”³²

Verifica-se que a abertura da presente autorização foi bastante ampla, uma vez que, e apenas remetendo para o âmbito material da arbitragem tributária, parecia possível recorrer a este instituto para resolução de litígios na generalidade das matérias que compõem o direito fiscal.

Aliás, e conforme já anteriormente referido, o n.º 2 do mesmo artigo parecia confirmar essa mesma amplitude, ao consagrar que o processo arbitral tributário deveria ser um processo alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Era, no nosso entender, neste ponto expresso entendimento de que o legislador pretendia que fossem submetidos ao instituto da arbitragem tributária uma grande variedade de matérias fiscais, nomeadamente, e pelo menos, todas aquelas que pudessem ser objeto de processo judicial, e ainda mais.

³² Determina este número ainda, nas suas alíneas b) a q), todas as demais situações abrangidas pelo âmbito da autorização legislativa concedida, nomeadamente, na alínea b):

“*A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do ato recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes.*” DOMINGOS, Francisco Nicolau e CONCEIÇÃO, Ana Filipa – “Autorização Legislativa concedida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril”. In. **Legislação Processual Tributária: Geral e Arbitral**. Lisboa: Quid Juris? -Sociedade Editora, Lda., 2015. ISBN: 978-972-724-730-1. P. 223 e seguintes.

Ficou, contudo, fora desta consagração, o processo de oposição, devido à sua estreita ligação com o processo de execução fiscal.³³

Apesar disso, o âmbito desta autorização foi considerado demasiado amplo pela generalidade da doutrina, sendo que, a sua concretização em termos práticos – o Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro – veio restringir o âmbito material da arbitragem em matéria tributária de forma substancial.

³³ Cit.. PAIVA, Carlos – “O Processo de Execução Fiscal”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008. P. 106.

2.1 O Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

O Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, aprovado em Conselho de Ministros em 11 de novembro de 2011, consagrou-se como a “aplicação prática” da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, instituindo o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

A implementação deste Regime Jurídico configurava também um compromisso assumido pelo Governo Português perante a União Europeia, de modo a que, e como é possível ler no preâmbulo do diploma em análise, se pudesse reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, imprimir uma maior celeridade nas decisões e reduzir o número de processos pendentes nos tribunais judiciais (TAF).³⁴

A especialidade, relevante em sede da presente dissertação, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) face à autorização legislativa que se lhe antecedeu, relaciona-se precisamente com o facto do mesmo consagrar um âmbito material de aplicação da arbitragem tributária muito menor que o definido pela autorização na Lei do Orçamento de Estado para 2010.

*“Confessadamente quis o Governo que a arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária [viesses] a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos”*³⁵

Este estreitamento do âmbito material da arbitragem tributária começou logo pelo facto de não se poder concluir, através de uma leitura do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), que se tenha considerado este instituto como um meio alternativo à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria

³⁴ Preâmbulo do Diploma referente à implementação do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (DL 10/2011, de 20 de janeiro) e Ponto 7.6 e 7.14 do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, de 17 de maio de 2011.

³⁵ Parecer Sancionado por Despacho de Sua Exa. o Provedor de Justiça – “Alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária”, de 14 de novembro de 2011. Cit. VASQUES, Sérgio, 2011.

tributária, que ocorre nos termos do art.º 145.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT)³⁶, uma vez que não existiu qualquer regulamentação neste sentido.³⁷

Outro ponto de estreitamento que se verificou na redação do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), ainda que indiretamente, esteve relacionada, como já mencionamos, com o facto de fazer depender a vinculação da Administração Tributária a Portaria dos Membros do Governo da área das Finanças e da Justiça (Portaria 112-A/2011, de 22 de março), situação que na prática se veio a revelar comprometedor da parte do âmbito material mais relevante para a presente dissertação, que foi a avaliação da matéria tributável e da matéria coletável através de métodos indirectos.

Neste seguimento, parece tornar-se relevante um olhar sobre a disposição legal em questão, que instituiu o âmbito material da arbitragem tributária: o art.º 2.º n.º 1 do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

“Artigo 2.º

- 1. A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*
 - a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
 - b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;”*
 - c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.”*

(Alínea revogada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro)

³⁶ “As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer.” – art.º 145.º n.º 1 CPPT. O Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) foi aprovado, e introduzido no ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei 433/99, de 26 de outubro.

³⁷ “However, the LRTA regime does not include all the possibilities foreseen in the legislative authorization. Pursuant to the tax regime approved by the government and presently in force, tax arbitration courts may not decide requests of recognition of a right or legitimate interest in matters.” PEREIRA, Paula Rosado – “The Material Scope of Tax Arbitration”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 85-96.

A versão originária do artigo 2.º n.º 1 DL 10/2011, que é aquela que se encontra ora transcrita, comportava esta terceira alínea – a alínea c) – que entretanto foi revogada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012).³⁸

Esta alínea representava uma inovação trazida pelo Regime Geral da Arbitragem Tributária, e que muito se interliga com o tema principal da presente dissertação, que permitia que se iniciasse o caminho da arbitrabilidade de matérias que, até então, não eram impugnáveis, derogando o princípio da impugnação unitária, previsto no artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributários.

De acordo com o princípio da impugnação unitária, *“só é possível, em princípio, impugnar o acto final do procedimento tributário, dado que só esse acto atinge ou lesa, de forma imediata, a esfera jurídica do contribuinte.”*³⁹

Neste sentido, e de acordo com uma leitura conjugada dos artigos 54.º e 59.º a 64.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), apenas é possível impugnar o ato de liquidação, que corresponde à *“última fase do procedimento administrativo de liquidação tributária (...) constituído por uma série de atos destinados a obter um resultado jurídico final, o montante de imposto a entregar aos cofres do Estado.”*⁴⁰

Ora, esta alínea dispunha em sentido precisamente oposto, pois permitia a impugnação autónoma de atos preparatórios, alargando o conceito de arbitrabilidade para zonas onde não se defendia a impugnabilidade.

Esta foi uma disposição que acabou por ser expressamente revogada, conforme já adiantado, pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, a Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, pelo que, nem chegou a ter grande expressão prática (sendo introduzida no ordenamento jurídico português em novembro e revogada em final do ano de 2011).

³⁸ Artigo 160.º e 161.º Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro: *“São revogados a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º e o artigo 14.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.”*

³⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13/11/2016, processo 0897/13.

⁴⁰ SOUSA, Jorge Lopes de – *“Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”*. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4.

De acordo com Carla Castelo Trindade (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, 2016), “*crê-se que o legislador a revogou porque pretendeu excluir os Relatórios de Inspeção do âmbito material da arbitragem tributária.*”⁴¹

Outros defendem que esta revogação se prendeu com o surgimento da Portaria de Vinculação da Administração Tributária ao CAAD, de modo a se uniformizar o sistema legal português. A verdade é que, revogada a presente alínea, podemos concluir que de acordo, exclusivamente, com a redação atual do artigo 2.º n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), se incluem no âmbito material da arbitragem tributária as seguintes pretensões:

(i) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º RJAT);

(ii) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais (nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º RJAT).

Segue-se uma análise exaustiva a ambas as alíneas, de modo a se poder delimitar o âmbito material da arbitragem em matéria tributária.

⁴¹ Na verdade, e ao desenvolver o tema em questão, a autora defende que os relatórios de inspeção continuam a ser arbitráveis, uma vez que essa característica nunca lhe foi concedida pela alínea c), mas sim pela alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro.

2.1.1 A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamento por conta.

O âmbito da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º encontra paralelo no art.º 97.º n.º 1 a) do Código de Procedimento e Processo Tributário⁴².

Desta forma, é possível afirmar que as matérias por ela abrangidas tanto podem ser objeto de processo judicial como de processo arbitral. *“Esta é a chamada zona de coincidência entre o impugnável e o arbitrável.”*⁴³

Como sabemos, a alínea em questão determina a arbitrabilidade dos atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Neste seguimento, parece revelar-se importante na presente sede, um pequeno esclarecimento sobre os conceitos enunciados na alínea a) do art.º 2.º do DL10/2011, de 20 de janeiro.

Começemos pelo conceito de liquidação.

A liquidação consiste na operação através da qual se aplica a taxa de imposto a pagar pelo contribuinte à matéria tributável, daí resultando o valor efetivo que o contribuinte vai ter que pagar de imposto.⁴⁴ De acordo com Jorge Lopes de Sousa, como já mencionámos, a liquidação consiste na última fase do procedimento tributário

⁴² *“O processo judicial tributário compreende: a) a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de liquidação, retenção na fonte e pagamento por conta.”*

⁴³ TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

⁴⁴ *“São quatro os momentos da técnica tributária: (i) Todo o imposto incide sobre certos bens, que constituem a sua matéria colectável. De modo que o primeiro quesito é este: qual ou quais, dentre as várias matérias colectáveis possíveis, hão-de ser objeto da tributação? Temos o problema da definição da matéria coletável. (ii) Mas a matéria colectável, uma vez definida, precisa de ser determinada. De modo que o segundo quesito é este: qual ou quais, dentre os vários métodos ou processos de avaliação da matéria coletável, hão-de ser preferidos? Temos o problema da determinação da matéria colectável. (iii) Conhecida a matéria colectável, há que fixar a soma de imposto exigível a cada contribuinte. De modo que o terceiro quesito é este: qual ou quais, dentre os vários métodos para o estabelecimento do montante de imposto, hão-de ser aplicados? Temos o problema da fixação da quota individual. (iv) Fixada a quota, há que proceder, finalmente, à arrecadação do tributo. De modo que o quarto quesito é este: quando e como há-de o contribuinte para o imposto? Temos o problema da cobrança.”*

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “Lições de Finanças Públicas”. 5.ª Edição, Refundida e Atualizada (Reimpressão). Coimbra: Coimbra Editora, 1997. ISBN: 972-32-0673-0.

estipulado com vista a obter um resultado final, que é a arrecadação do montante de imposto a pagar.

Ato de liquidação é o ato administrativo através do qual é concretizada a taxa de imposto a pagar.

Existem três tipos de liquidação: a liquidação administrativa, a liquidação oficiosa e os atos de liquidação adicional.⁴⁵

Estamos perante a liquidação administrativa sempre que a competência para o cálculo do imposto recai sobre os serviços da Administração Tributária. Esta é uma figura que tem tendência para cair em desuso, à medida que vai ganhando terreno a autoliquidação (que é outro dos conceitos que pretendemos aclarar), no entanto, ainda é possível verificar este tipo de liquidação em impostos como o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou o Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (IMT).⁴⁶

Por outro lado, a liquidação oficiosa é aquela que tem lugar sempre que o impulso para a liquidação ou a própria liquidação são competência do sujeito passivo, mas o mesmo não pratica nenhum ato, sendo a liquidação feita oficiosamente pela Administração Tributária.⁴⁷

A liquidação adicional, inserida nos atos de liquidação adicional, sucede a outros atos de liquidação (seja ela administrativa ou oficiosa), substituindo-os sempre que o imposto pago em primeira instância pelo sujeito passivo não seja correto.⁴⁸

Apesar desta distinção interna, todos os três tipos de liquidação se inserem no conceito geral de liquidação, e é entendimento da jurisprudência e da doutrina que todos são suscetíveis de serem submetidos a jurisdição arbitral.

⁴⁵ VASQUES, Sérgio e TRINDADE, Carla Castelo – “O âmbito material da arbitragem tributária”. In. **Cadernos de Justiça Tributária n.º 00**. Braga: abril/junho de 2013. ISSN: 2182-9780.

⁴⁶ “O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos (...)” – artigo 113.º n.º 1 CIMI. Ver também: artigo 21.º n.º 1 CIMT.

⁴⁷ “This kind of assessment is carried out by AT if the taxpayer was legally obliged to undergo administrative assessment or self-assessment, but did not fulfil this obligation” PEREIRA, Paula Rosado – “The Material Scope of Tax Arbitration”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 85-96.

⁴⁸ Artigo 99.º n.º 1 do Código do Imposto Sobre Pessoas Coletivas (CIRC): “A Autoridade Tributária e Aduaneira procede à liquidação adicional quando, depois de liquidado o imposto, seja de exigir, em virtude de correção efetuada nos termos do n.º 10 do artigo 90.º ou de fixação de lucro tributável por métodos indiretos, imposto superior ao liquidado.”

A alínea a) do art.º 2.º refere-se também ao conceito de autoliquidação. Entendemos por autoliquidação o ato através do qual o sujeito passivo apura o valor do imposto a pagar, sem qualquer intervenção da Administração Tributária.

Este conceito surge numa perspetiva de “desresponsabilização” da Administração Tributária, que veio operar uma transferência de variadas tarefas da Administração para os contribuintes, onerando-os do cumprimento das mesmas. A autoliquidação do imposto é, talvez, uma das maiores bandeiras desta perspetiva, pois permite ao sujeito passivo determinar, de forma isolada, o montante de imposto a pagar (com base em critérios estritos impostos pela Administração, é claro), não existindo qualquer intervenção direta do poder administrativo.

Podemos encontrar exemplos de autoliquidação no âmbito de dois dos impostos mais importantes no sistema fiscal português: o Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Dispõe o artigo 89.º a) do Código do IRC, onde esta figura ganha grande expressão, que *“A liquidação do IRC é efetuada: a) pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º; b) pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos restantes casos.”*⁴⁹

O artigo 27.º do Código do IVA, por sua vez, tem até como título *“Pagamento do imposto apurado pelo sujeito passivo.”*

No que diz respeito aos atos de autoliquidação, parece também poder inferir-se da letra da alínea a), de forma expressa, que estes são parte integrante do âmbito material da arbitragem tributária, podendo os litígios relacionados com os mesmos ser objeto de processo arbitral.

Outro dos conceitos que é abordado na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º é o conceito de retenção na fonte. A retenção na fonte está relacionada com um outro conceito, também importante em direito fiscal, que é o conceito do substituto tributário.

O substituto tributário é uma figura que representa a pessoa ou entidade que é chamada a satisfazer a prestação tributária devida pelo contribuinte. Esta

⁴⁹ O artigo 120.º Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) diz respeito à declaração anual de informação contabilística e fiscal e o artigo 122.º CIRC fala sobre a declaração de substituição.

pessoa/entidade entrega aos cofres do Estado quantias pecuniárias resultantes de deduções aos rendimentos colocados à disposição do sujeito passivo.

Ao operar esta retenção de rendimentos, encontra-se a por em prática a figura da retenção na fonte. Isto porque, normalmente, a fonte dos rendimentos do sujeito passivo é o substituto tributário, que pode ser, por exemplo, a sua entidade empregadora, que retém parte dos seus rendimentos e os entrega à Administração Tributária como parte do pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo.

Esta figura encontra-se prevista no art.º 34.º da Lei Geral Tributária (LGT) - *“As entregas pecuniárias efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.”*

Mencionar apenas que esta retenção pode ter o carácter de definitiva⁵⁰ ou por conta do imposto final, sendo esta última a mais popular e utilizada de ambas.⁵¹

Parece também de fácil depreensão, através de uma leitura simples do art.º 2.º n.º 1 a) DL 10/2011, de 20 de janeiro, que a retenção na fonte faz parte do leque de questões que podem ser alvo de processo arbitral tributário.

Por último, o conceito de pagamento por conta.

O ato de pagamento por conta é o ato através do qual o sujeito passivo procede à entrega de imposto, de forma antecipada, durante a formação do facto tributário.

Dispõe o artigo 104.º n.º 1 do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC): *“As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes: a) Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação;”*

⁵⁰ Art.º 71.º n.º 1 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

⁵¹ Art.º 98.º CIRS, 94.º a 96.º Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

O conceito de pagamento por conta contempla três categorias: o normal pagamento por conta (já analisado no artigo 104.º CIRC), o pagamento especial por conta e o pagamento adicional por conta.

O pagamento especial por conta encontra-se previsto no art.º 106.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC), que determina: “*Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.*”

A grande diferença entre a figura do pagamento por conta e do pagamento especial por conta é que apenas a última é sempre devida, sendo que o pagamento por conta apenas acontece quando exista imposto devido no exercício anterior.

O pagamento adicional por conta encontra-se previsto no art.º 104-A n.º 1 a) CIRC, e corresponde a um adiantamento, não do imposto, mas da derrama estadual.⁵²

Mais uma vez, todas as três vertentes do conceito de pagamento por conta se encontram inseridas no âmbito material da arbitragem tributária, nos termos do art.º 2.º n.º 1 a) DL 10/2011, de 20 de janeiro.

Parece, no entanto, excluir-se uma outra figura, no entender de autores como Carla Castelo Trindade⁵³, prevista no art.º 86.º n.º 4 e 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), que se prende com a possibilidade de, reunidos certos requisitos, o sujeito passivo ser capaz de fazer pagamentos por conta, nos termos do n.º4, depois de terminado o período de pagamento voluntário do imposto e, nos termos do n.º6, em sede de processo de execução fiscal.

Parece entender-se que apenas são de considerar como verdadeiros atos de pagamento por conta, e assim, passíveis de ser incluídos no conceito de pagamentos por

⁵² Artigo 104.º-A n.º 1 CIRC: “*As entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável devem proceder ao pagamento da derrama estadual nos termos seguintes: a) Em três pagamentos adicionais por conta, de acordo com as regras estabelecidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º.*”

⁵³ TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

conta arbitráveis, todos aqueles que acontecem durante a formação do facto tributário e não já aqueles que ocorrem quando o ato tributário já se formou, ou até em fases posteriores, por se considerarem pagamentos do imposto já apurado e não pagamentos do imposto a apurar.

Desta forma, e seguindo a orientação da doutrina parafraseada, a figura prevista no art.º 86.º n.º 4 e 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), não se considera arbitrável, do mesmo modo que não se reputa como parte integrante do conceito de pagamentos por conta previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º.

No entanto, as grandes questões que se colocam ao âmbito material da arbitragem tributária no contexto desta alínea a) não se prendem tanto com o universo concetual da mesma, mas sim com questões que se relacionam com o facto de se apurar se os denominados atos de segundo e terceiro grau se inserem no seu âmbito, ou se pelo contrário, se encontram excluídos.

Os atos de segundo e terceiro graus são aqueles atos que, no contexto de uma reclamação graciosa, de um recurso hierárquico ou de um pedido de revisão do ato tributário, são suscetíveis de apreciar a legalidade de qualquer um dos atos previstos na alínea a) do n.º 1 art.º 2.º do DL 10/2011 de 20 de janeiro.

O que ocorre é o seguinte: a Administração Tributária, ou o próprio contribuinte, leva a cabo um dos atos previstos na alínea a) do n.º 1 art.º 2.º. De todos estes atos, nos termos dos artigos 68.º e seguintes e 131.º a 133.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), é possível interpor reclamação graciosa, depois desta, recurso hierárquico⁵⁴ ou pedido de revisão do ato tributário⁵⁵. Os atos de segundo/terceiro grau surgem como os atos que decidem sobre as reclamações, recursos ou revisões, podendo, contudo, apreciar a legalidade dos atos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º.

E, no que diz respeito à arbitrabilidade destes atos, a questão coloca-se em três prerrogativas: (i) o objeto do processo arbitral, a serem admissíveis estes atos, é a

⁵⁴ Artigos 66.º, 67.º e 76.º Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)

⁵⁵ Artigo 78.º Lei Geral Tributária: *“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*

decisão proferida pela Administração Tributária em sede de reclamação/recurso/revisão ou um dos atos da alínea a)? (ii) é arbitrável qualquer vício de que venha a padecer o ato de segundo ou terceiro grau? (iii) o tribunal arbitral tem competência para apreciar um ato de primeiro grau na pendência de um pedido de reclamação/recurso/revisão?

No que diz respeito ao primeiro dos pontos sindicados, era possível verificar que, ainda antes da introdução no ordenamento jurídico da arbitragem tributária, se dividiam vozes na doutrina sobre se o que seria realmente impugnável em sede de tribunais judiciais: se seria o ato de primeiro grau que era objeto de reclamação/recurso/revisão ou a decisão sobre esse expediente de reclamação/recurso ou revisão, ou seja, o ato de segundo/terceiro grau.

O Supremo Tribunal Administrativo, num acórdão de 18 de maio de 2011, processo n.º 0156/2011⁵⁶, que teve como Relator António Calhau, decidiu a presente divergência, determinando: *“I - O objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise. II - A impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário.”*

Também um outro acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, mais antigo, com data de 28 de outubro de 2009, proferido no recurso n.º 595/09, já se tinha levemente debruçado sobre esta temática afirmando, *“nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação, mas o objecto real da impugnação, o acto cuja legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação.”*

Resolve-se assim, a primeira das prerrogativas quanto à arbitrabilidade dos atos de segundo e terceiro grau, afirmando-se que apesar de chegarem ao conhecimento do processo arbitral através destes atos, o verdadeiro objeto do processo serão os atos que

⁵⁶ *“A questão decidenda a apreciar é: se não tiver sido invocada a caducidade da liquidação na reclamação graciosa (sendo que a caducidade não é uma questão de conhecimento oficioso), o contribuinte pode vir a invocá-la em sede de impugnação judicial, no prazo previsto no n.º 2 do art.º 102.º do CPPT?”*

lhes estão na sua origem, que são os de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta.

No que diz respeito à segunda, relacionada com os vícios de que pode padecer a decisão que versa sobre a reclamação/recurso/revisão, teceremos as seguintes considerações:

Sabemos que os atos decisórios das reclamações gratuitas, recursos hierárquicos e pedidos de revisão dos atos tributários não estão expressamente consagrados como parte do objeto do processo arbitral – no artigo 2.º n.º 1 a) DL 10/2011, de 20 de janeiro – uma vez que os mesmos não chegam a ser considerados como objeto do processo, porque apesar de ser, muitas vezes, através destes que chegam os atos anteriores ao conhecimento do tribunal arbitral, o objeto do processo arbitral continua a ser o ato praticado que se insere no âmbito da alínea em questão.

E, neste seguimento, não parece fazer grande sentido que, uma vez que o objeto do processo é o próprio ato contido na alínea a), se possam ter em conta possíveis vícios do ato decisório da reclamação/recurso/revisão.

Assim sendo, podemos concluir que estes atos são arbitráveis na exata medida em que apreciem a (i)legalidade dos correspondentes atos de liquidação, autoliquidação, retenção a fonte ou pagamento por conta, não se considerando qualquer questão que extravase esta apreciação.

De acordo com a posição apresentada, podemos encontrar a decisão proferida pelo tribunal arbitral no âmbito do Processo 272/2014-T, de 28 de novembro de 2014, cujo árbitro foi António Correia Valente, que determina o seguinte: *“Estando a competência dos tribunais arbitrais, que funcionam junto do CAAD, circunscrita e limitada, como já atrás se referiu, à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, a apreciação dos actos de indeferimento de reclamações gratuitas, por parte dos referidos tribunais, há de estar condicionada ao efectivo conhecimento que tais actos tiveram da legalidade dos actos de liquidação com que estão relacionados.”*

Existem algumas vozes na doutrina, como é o caso de Jorge Lopes de Sousa⁵⁷, que vêm introduzir aqui uma certa nuance, pois defendem que apenas se consideram arbitráveis, nesta exata medida, os atos que indeferem (porque de outra forma, se dessem razão ao contribuinte não estaríamos perante esta questão) expressamente o pedido de reclamação/recurso/revisão, e já não aqueles que o indeferem tacitamente.

Como sabemos, existem dois tipos de indeferimento por parte da Administração Tributária dos pedidos que lhe são efetuados: indeferimento expresso e indeferimento tácito. O primeiro surge de uma decisão expressa que indefere a pretensão do contribuinte, enquanto o segundo se forma pelo decurso do prazo sem que o contribuinte obtenha uma decisão por parte da Administração.

De acordo com o mencionado autor, e uma vez que apenas o indeferimento expresso comporta uma efetiva decisão por parte da Administração Tributária e, conseqüentemente, uma verdadeira apreciação da (i)legalidade do ato de base, apenas este tipo de indeferimento poderia ser arbitrável.

Na verdade, partilhamos do entendimento de outra autora já mencionada, Carla Castelo Trindade⁵⁸, que indica que os atos de indeferimento tácito são arbitráveis através de um outro raciocínio: o de não impedir que os atos de primeiro grau deixem de o ser apenas porque a Administração Tributária não emitiu qualquer decisão em sede de reclamação/recurso/revisão.

No entanto, e como estamos perante, precisamente um ato tácito e não expresso, a Administração Tributária deve avaliar se o pedido cumpria todos os pressupostos exigidos para que o mérito da pretensão pudesse ser apreciado. Deve, desta forma, e de maneira a agilizar o processo, o sujeito passivo, sempre que pretenda submeter a tribunal arbitral uma decisão tácita de indeferimento, proceder de forma a provar, de imediato, que se encontravam reunidos todos os pressupostos processuais para que o mérito da causa pudesse ser decidido, uma vez, se os mesmos não se verificarem, não existirá objeto para o processo arbitral.⁵⁹ (Neste sentido dispôs também o tribunal

⁵⁷ SOUSA, Jorge Lopes – “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado”. Vol. I. Lisboa: Editora Áreas, 2011. ISBN: 978-989-80-5861-4.

⁵⁸ TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

⁵⁹ “*On the other hand, this will not be the case when second and third degree acts did not decide on the legality of the primary act (tax assessment, self-assessment, tax withholding and payment on account), because that decision was prevented by any procedural obstacles – for*

arbitral, no âmbito do Processo 188/2013-T, de 06 de janeiro de 2014, que teve como árbitros Jorge Sousa, Maria Anjos e Nina Aguiar).

No que diz respeito à última questão relacionada com a admissibilidade a processo arbitral dos atos de segundo e terceiro grau, que incidia sobre se o tribunal arbitral teria ou não competência para decidir sobre um ato de primeiro grau na pendência de uma reclamação graciosa, de um recurso hierárquico ou de um pedido de revisão de ato tributário, mencionar que a resposta a essa questão se encontra plasmada na disposição legal que é o DL 10/2011 de 20 de janeiro, entendemos, no seu artigo 10.º, que estipula os prazos para o pedido de constituição de tribunal arbitral.

Neste seguimento, dispõe o art.º 10.º n.º 1 a) do prezado decreto-lei que “*o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: a) no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.⁶⁰ do Código de Procedimento e Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma, e bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.*”

Parece significar isto que é possível recorrer aos tribunais arbitrais assim que o contribuinte é notificado de algum dos atos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, sendo que, se recorrer a meios de impugnação administrativa, apenas se torna possível recorrer aos tribunais arbitrais depois de ser notificado da decisão de indeferimento expresso desse expediente ou de se formar o indeferimento tácito.

Concluídas que estão as três prerrogativas relacionadas com a admissibilidade dos atos de segundo/terceiro grau no âmbito material da arbitragem tributária concluímos que, de forma geral, os mesmos se incluem no objeto do processo arbitral, podendo ser sindicados nesta sede os conflitos resultantes das suas temáticas, ainda que com as limitações identificadas.

*example, the deadlines for presenting the administrative claim or hierarquical appeal having been exceeded, illegitimacy or incompetence. In this case, a judgement on the legality or illegality of the AT's decision on the administrative claim or hierarquical appeal is outsider the scope of the tax arbitration.” PEREIRA, Paula Rosado – “The Material Scope of Tax Arbitration”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 85-96.*

⁶⁰ O n.º 2 do art.º 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) encontra-se, no presente, revogado.

Neste seguimento, é possível afirmar que o âmbito material da arbitragem tributária, no contexto da sua alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do DL 10/2011, abarca o ato de liquidação de tributos (seja ela administrativa, oficiosa ou adicional), a autoliquidação, a retenção na fonte (seja ela definitiva ou por conta do imposto devido) e o pagamento por conta (normal, especial e adicional), bem como os atos de segundo e terceiro graus que decidam sobre a (i)legalidade destes atos no âmbito de uma reclamação graciosa, de um recurso hierárquico ou de um pedido de revisão do ato tributário.

2.1.2 A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do DL 10/2011, está também inserida no âmbito material da arbitragem tributária a declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, desde que esteja preenchido o requisito não se ter originado a liquidação de qualquer tributo, atos de determinação da matéria coletável e atos de fixação de valores patrimoniais.

Com a definição da presente alínea, e uma vez que a alínea c) do artigo 2.º já se encontra revogada (pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro), está esgotada a panóplia de situações passíveis de serem submetidas a tribunal arbitral.

Neste contexto, parece tornar-se, mais uma vez, oportuno um aprofundamento sobre os conceitos enunciados nesta disposição, nomeadamente, os conceitos de matéria tributável, matéria coletável e atos de fixação de valores patrimoniais.

Os conceitos de matéria tributável e matéria coletável são, a maioria das vezes, utilizados como sinónimos, embora o seu significado possa ser ligeiramente diferente. Aliás, conforme reparo da doutrina, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, no seu artigo 2.º n.º 1 alínea b), consubstancia a primeira vez que o legislador português se refere, em legislação processual, às duas expressões de forma distinta.⁶¹

A diferença entre estes dois conceitos é, na verdade, evidente principalmente, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC), que determina que a matéria coletável é apurada através de uma operação de cálculo que envolve o “lucro tributável”.⁶²

A matéria tributável é o lucro tributável, que é definido nos termos do artigo 17.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC)⁶³, e que constitui a base do

⁶¹ VASQUES, Sérgio e TRINDADE, Carla Castelo (2013).

⁶² Artigo 15.º n.º 1 a) CIRC: “*Relativamente às pessoas coletivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a: 1) prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52.º;*

2) benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro.”

⁶³ Artigo 17.º n.º 1 CIRC: *O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*”.

imposto, depois de submetido a correções nos termos do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

*“A confirmar a distinção entre aqueles conceitos está o n.º 2 do artigo 15.º, do Código do IRC que manda aplicar, com as necessárias adaptações, as disposições das alíneas a), b) e c) do número anterior, atinentes à determinação da matéria coletável, sempre que haja lugar à determinação do lucro tributável por métodos indiretos.”*⁶⁴

Neste seguimento podemos dizer que temos matéria tributável, quando apuramos o lucro tributável das empresas, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), sendo a matéria coletável, por sua vez, o resultado da subtração a esse lucro do valor dos prejuízos e dos benefícios que ainda não estejam nele espelhados.

Em sede de outros impostos, como seja o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), esta distinção não é tão notória, de maneira que a doutrina e a jurisprudência continuam a optar por utilizar ambos os conceitos de forma indistinta.

Exemplo disso é a Lei Geral Tributária (LGT), atendendo a uma leitura conjugada dos seus artigos 91.º e 92.º: o primeiro tem como título “Pedido de revisão da matéria tributável”, sendo que o segundo, o artigo 92.º n.º 1, para a mesma realidade, e sobre o título “Procedimento de revisão”, dispõe o seguinte: *“O procedimento de revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.”*

Algumas querelas doutrinárias, relacionadas com estes conceitos – de matéria tributável e de matéria coletável - têm surgido no sentido de se considerar, ou não, que uma alteração à matéria tributável implica sempre uma alteração à matéria coletável. Na verdade, mais do que assumir uma posição em relação a esta premissa que parece demasiado simplista, existe um assumir de conceitos e caminhos doutrinários que lhe serve de base, os quais explanaremos.

Assim, para começar, Carla Castelo Trindade, na sua anotação ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), considera que alterações à matéria tributável implicam sempre alterações à matéria coletável, uma vez que o segundo dos conceitos

⁶⁴ Parecer Sancionado por Despacho de Sua Exa. o Provedor de Justiça – “Alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária”, de 14 de novembro de 2011.

abrange o primeiro, sendo este parte integrante daquele e, como tal, sempre que uma alteração se produza no primeiro, esta refletir-se-á no segundo.

Acrescenta ainda que, neste seguimento, a alteração introduzida pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, à alínea b) do artigo 2.º n.º 1 do DL 10/2011 se mostra desnecessária - a mesma introduziu no preceito o requisito da determinação da matéria tributável não abranger a liquidação de qualquer imposto – uma vez que quando nos encontramos em sede de liquidação do imposto, já estamos perante matéria coletável e não matéria tributável.

Por outro lado, autores como Jorge Lopes de Sousa, consideram outros entendimentos e conceitos, defendendo que embora o legislador tenha referido ambos os conceitos, pretende referir-se a eles indistintamente, não fazendo qualquer distinção entre os mesmos, só podendo os mesmos ser arbitráveis sempre que deles, no seu todo, não resulte qualquer liquidação.

Independentemente da posição doutrinária a adotar (sendo que a nossa se coaduna mais com a primeira das orientações apresentadas), a verdade é que é inegável que os conceitos de matéria coletável e matéria tributável podem alcançar significados distintos, e que a utilização dos seus termos nesse sentido pode indicar uma abertura do legislador ao arbitrável maior do que a que apresenta face ao impugnável.

No que diz respeito por outro lado, e ainda reportando-nos à alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do DL 10/2011, ao conceito de atos de fixação de valores patrimoniais podemos dizer que a própria génese da palavra indica a sua extensão: são atos que fixam o valor patrimonial de um objeto e/ou coisa. Valor esse a partir do qual são, posteriormente, feitas as mais diversas operações fiscais, como sejam, a fixação da coleta ou a própria liquidação do imposto.

São exemplo de atos de fixação de valores patrimoniais os atos presentes nos artigos 37.º e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), subjacentes à fixação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos.

Pode mesmo ler-se, no artigo 45.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI): *“O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.”*

De acordo com a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo⁶⁵, os atos de fixação de valores patrimoniais são atos que, ao fixar precisamente o valor de um objeto/coisa, devem sempre ser fundamentados, ou seja, carecem sempre de justificação sobre a fixação daquele valor para o objeto/coisa e não de outro valor, fixação esta que é baseada em determinados critérios, como sabemos objetivos e subjetivos.

Os atos de fixação de valores patrimoniais são impugnáveis nos termos do artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), sendo também objeto de processo arbitral, nos mesmos termos.

Concluimos, portanto, que todos os atos tendentes a fixar o valor concreto de um objeto ou coisa, nomeadamente, o seu valor patrimonial, bem como todos os atos de determinação do lucro tributável em sede de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e de determinação da matéria coletável compõem o âmbito de aplicação da segunda alínea do artigo 2.º, cujo aprofundamento abriremos de seguida.

Esta alínea b) do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) consagra uma primeira parte, referente aos atos de determinação da matéria tributável e coletável e uma segunda parte referente aos atos de fixação de valores patrimoniais. A segunda das partes, não traz grande inovação em termos de legislação processual da arbitragem face à impugnação judicial, uma vez que, consagra a arbitrabilidade dos atos de fixação de valores patrimoniais exatamente nos mesmos termos em que a sua impugnação judicial se processa: nos termos do art.º 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).⁶⁶ Neste sentido, todas as disposições presentes neste código terão alguma influência no modo de impugnação arbitral dos atos em questão.

⁶⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00122/03-Porto, de 15 de novembro de 2013.

⁶⁶ "Artigo 134.º: Objeto da impugnação

1 - Os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade. 2 - Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação. 3 - As incorreções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem ser objeto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correção da inscrição junto da entidade competente e esta a recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a partir do pedido. 4 - À impugnação referida no número anterior aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 111.º 5 - O pedido de correção da inscrição nos termos do número anterior pode ser apresentado a todo o tempo. 6 - O prazo da impugnação referida no n.º 3 conta-se a partir da notificação da recusa ou do termo do prazo para apreciação do pedido. 7 - A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação"

A grande questão que se coloca em sede de arbitrabilidade dos atos de fixação de valores patrimoniais encontra-se relacionada com o esgotamento dos meios gratuitos num momento prévio à submissão da questão ao tribunal arbitral.

De acordo com o artigo 134.º n.º 7 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), em termos de impugnação judicial, é necessário que se encontrem esgotados todos os meios gratuitos de reclamação para que possa ser impugnado judicialmente um ato de fixação de valores patrimoniais. Em princípio, e uma vez que se afirmou que a arbitrabilidade dos atos de fixação de valores patrimoniais segue os mesmos moldes e procedimentos estabelecidos no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) para a impugnação judicial, estariam também que se encontrar esgotados todos os meios gratuitos à disposição do contribuinte antes que este recorresse ao tribunal arbitral para resolução de uma questão relacionada com atos de fixação de valores patrimoniais.

No entanto, neste ponto em específico a doutrina diverge: enquanto que em sentido favorável a este entendimento podemos encontrar autores como Paula Rosado Pereira, é também possível encontrar posições contrárias, como Carla Castelo Trindade que afirma que a arbitrabilidade dos atos de fixação de valores patrimoniais se desvia, nesta situação, da regra estabelecida no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Carla Castelo Trindade defende a posição de que, uma vez que o legislador, no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) (fruto de uma alteração legislativa introduzida pela Portaria de Vinculação ao CAAD, como adiante aprofundaremos) menciona expressamente que os casos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) se encontram absorvidos pela determinação de esgotamentos dos meios necessários, o mesmo não deve acontecer com estes atos, de fixação de valores patrimoniais, uma vez que o preceituado na alínea b) do artigo 2.º do DL 10/2011 nada indica nesse sentido.

Ou seja, já que tinha ficado mencionado expressamente na legislação processual essa necessidade para o caso dos atos inseridos nas disposições correspondentes aos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) – atos de autoliquidação, pagamentos por conta e retenção na fonte - se o legislador tivesse a mesma intenção para os atos previstos no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) – ou seja, os atos de fixação de valores patrimoniais - teria

mencionado da mesma forma essa intenção e não o fez, valendo-se aqui a autora em questão de um critério de interpretação literal de ambos os conceitos.⁶⁷

Assim sendo, e defendendo esta posição, não se poderia dizer que o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) previa uma arbitrabilidade nos exatos termos da impugnação judicial no âmbito dos atos de fixação de valores patrimoniais, destoando apenas e só neste ponto do processo.

Em sentido diverso, no entanto, entendem outros autores, como é o caso de Paula Rosado Pereira, que entendem que também aqui se torna necessário o esgotamento de todos os meios de reclamação gratuitos para que se possa recorrer aos tribunais arbitrais.

Na verdade, ao considerar que o que serve base a este requisito em ambos os casos são razões de economia processual, faz sentido que ele se aplique a todas as situações em assunto: *“Article 134 (7) of CPPT establishes that judicial challenges to property evaluations can only take place after exhausting the administrative methods set out in the evaluation procedure. The requirement for administrative methods to be exhausted applies even if the interest parties’ ‘disagreement with the valuation has a solely legal basis. This constraint is also applicable to requests for the declaration of the illegality of property valuation referred to in Article 2 (I) (b) of LRTA. Reasons of economy of contentious methods justify that restriction in both cases – judicial courts and in arbitration courts.”*⁶⁸

Somos do entendimento de que este requisito deve ser exigível em sede de impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais, porque o é – como iremos aprofundar – em sede de outros atos, e porque o critério da economia processual não deixa de ser um critério basilar no sistema jurídico português e que deve nortear muitas as orientações que adotamos.

No entanto, independentemente do entendimento que tomemos em relação a esta questão, é do entendimento geral que o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) – e analisando apenas esta disposição legal - não quis ir além do CPPT em sede arbitrabilidade da segunda parte da alínea b), deixando todo o seu carácter inovador para a primeira parte da alínea, quando se refere a atos de determinação da matéria tributável,

⁶⁷ TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

⁶⁸ Excerto original em inglês de texto publicado em coletânea da matéria: PEREIRA, Paula Rosado – “The Material Scope of Tax Arbitration”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 85-96.

atos de determinação da matéria coletável, permitindo que os mesmos sejam objeto de análise pelos tribunais arbitrais de forma autónoma, separada do ato que os concretiza a final – o ato de liquidação.

Ao ser consagrada a possibilidade de serem arbitráveis os atos de determinação da matéria coletável e os atos de determinação da matéria tributável, o artigo 2.º n.º 1 b) do DL 10/2011, de 20 de janeiro, analisado em separado do regime que agora vigora, vem introduzir no sistema fiscal português uma inovação – e, no nosso entendimento, é para inovações que as alterações legislativas são criadas – porque passa a permitir que se apreciem os chamados atos interlocutórios do procedimento fiscal, autonomizando-os do ato final do procedimento que é o ato de liquidação, que os concretiza e que pode ser impugnado com base em erros de base dos atos de determinação da matéria coletável e/ou tributável.

Está-se, finalmente, a entrar na área do arbitrável que não é simultaneamente impugnável, ou seja, permite-se que existam situações que até então não eram passíveis de ser impugnadas nos tribunais judiciais, mas que passam a ser passíveis de ser discutidas em tribunal arbitral.⁶⁹

Esta abertura do impugnável face ao arbitrável corresponde, de acordo com a unanimidade da doutrina, a uma clara derrogação do princípio estipulado no artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) – princípio da impugnação unitária – que determina, precisamente, que a impugnação deve ser final com o ato final de liquidação, podendo, no entanto, este ter como fundamento vícios de que padeçam os atos interlocutórios.

De acordo com o artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, que tem como título “Impugnação unitária”, *“salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.”*

⁶⁹ Neste sentido ver, além de como sabemos, Carla Castelo Trindade (“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6). e Paula Rosado Pereira (“The Material Scope of Tax Arbitration”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 85-96.):

ALMEIDA, Samuel Fernandes de – “Primeiras Reflexões Sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária”. In. **Estudos em memória do Prof. J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 381-416.

Esta disposição, complementa-se com o artigo 66.º n.º 2 da Lei Geral Tributária⁷⁰, determinando, neste seguimento, que o contribuinte apenas está autorizado a impugnar judicialmente o ato final, que determina a posição final que é assumida pela Autoridade Tributária face à situação do contribuinte. E, de acordo com entendimento da doutrina e jurisprudência, todos os outros atos não são suscetíveis de serem impugnados autonomamente porque não atingem ou lesam diretamente a esfera jurídica do contribuinte.

A lesividade imediata do ato é o critério utilizado para se determinar a sua impugnação, porquanto é necessário que o mesmo interfira com a esfera jurídica do contribuinte para que possa ser alvo de impugnação judicial.⁷¹

No entanto, ao consagrar a arbitrabilidade de atos que, de acordo com o agora enunciado, não são passíveis de serem impugnados, o legislador derogou este princípio, aproximando-se, no entendimento de alguma doutrina, do procedimento administrativo, nos termos do artigo 51.º n.º 1 Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), que estabelece que são impugnáveis os atos “*cujo conteúdo seja suscetível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos*”, ainda que os mesmos estejam inseridos no procedimento administrativo.

Somos, desde já, do entendimento de que a criação da arbitragem em matéria tributária surgiu, também, como uma decorrência da implementação da arbitragem em matéria administrativa, tendo o seu regime jurídico servido de inspiração para a criação da mesma. Neste sentido, não parece ser de disparatado entendimento uma aproximação entre os dois regimes (tributário e administrativo), na consagração de uma inovação em direito tributário, que já é procedimento em direito administrativo.

Aquando do surgimento deste preceito, algumas vozes da doutrina consideraram-no demasiado generalista, permitindo até de certa forma, um certo descontrolo do arbitrável face ao impugnável, por apenas se determinar, sem mais, a impugnabilidade dos atos de determinação da matéria coletável e tributável, permitindo

⁷⁰ Artigo 66.º n.º 2 LGT: “*A reclamação referida no número anterior não suspende o procedimento, mas os interessados podem recorrer ou impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade.*”

⁷¹ RIBEIRO, Nuno Cerdeira – “O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: reflexões acerca da articulação com o processo administrativo”. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. ISBN: 978-975-40-5175-8

Ver também: Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de novembro de 2013, Processo 0897/13, Relator: Dulce Neto.

assim que todo o tipo de atos inseridos neste campo, e sem quaisquer restrições, fossem alvo de ação nos tribunais arbitrais.

Jorge Lopes de Sousa⁷² entendeu, desde logo, que uma leitura do artigo 2.º n.º 1 b) 1.ª parte do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) deve ser feita em conjugação com as regras constantes na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)⁷³ no sentido de se manter a congruência do sistema fiscal português. Isto porque, o mesmo entendia que, se nos abstivéssemos de qualquer outra interpretação que não fosse a literal, estaríamos a permitir a arbitrabilidade de todo e qualquer ato inserido no campo de aplicação da presente alínea, e de forma direta, sem que se verificasse sequer o pedido de revisão do ato tributário, “*e mesmo que o contribuinte tivesse chegado a acordo nesse procedimento*”, previsto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária.

Outros autores, como Carla Castelo Trindade⁷⁴, entendem que, claramente, a disposição apenas se refere a uma figura do sistema fiscal português: os relatórios de inspeção. Esta permite, assim, que os relatórios de inspeção – que até então não eram sindicáveis – passem a sê-lo em sede de tribunal arbitral. E isto porque é nos relatórios de inspeção que são efetuadas correções a ambas as matérias (tributável e coletável), passando o legislador a considerar que se consideram, por si só, atos suscetíveis de lesar diretamente a esfera do contribuinte, ainda que as modificações que eles comportam ainda não estejam concretizadas no ato de liquidação.

Aproveitamos, mais uma vez, para dar de entendimento que consideramos que os relatórios de inspeção – que surgem no decorrer de uma inspeção tributária que é levada a cabo pela administração, nos termos definidos na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) – ao consagrar modificações na matéria coletável e na matéria tributável de que o contribuinte tem conhecimento e que são suscetíveis de provocar alterações na sua esfera jurídica, devem ser considerados lesivos para o contribuinte, uma vez, ainda que não sejam definitivos, de certo irão ser espelhados no ato final de liquidação, podendo, desde logo, o contribuinte impugnar os mesmos, de forma a evitar uma liquidação que considera injusta.

⁷² SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In: **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Edições Almedina, S.A. ISBN: 978-972-40-5061-4.

⁷³ Artigos 86.º n.º 2, 3 e 4 e 91.º e 92.º da LGT e 54.º e 134 n.º 7 Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

⁷⁴ TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

No entanto, como é de conhecimento, a redação do artigo 2.º n.º 1 b) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) encontra-se condicionada pela Portaria de Vinculação ao CAAD, que surgiu em 2011, pelo que mais comentários pouco se aprazem, pois a sua entrada em vigor, bem como, a alteração legislativa que se lhe seguiu (na Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro) fragilizou a arbitrabilidade dos relatórios de inspeção.

O artigo 161.º n.º 14 da Lei 64-B/2011 determinou a revogação do artigo 14.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), que determinava que, sempre que o contribuinte submetesse a tribunal arbitral o relatório de inspeção, era suspenso o ato consequente deste relatório, ou seja, era suspenso o ato de liquidação cuja fundamentação fosse, no seu todo, ou em parte, o relatório de inspeção.

Neste sentido, sempre que o contribuinte discordasse do relatório de inspeção que determina uma alteração à matéria coletável ou à matéria tributável, poderia recorrer ao tribunal arbitral para revisão do mesmo, sendo que, a liquidação que estaria para ser emitida com base nesse relatório seria suspensa até decisão arbitral.

Assim, se a decisão arbitral fosse favorável à pretensão do contribuinte, a liquidação não era emitida, ou apenas o seria na parte que não estivesse em discussão (quando a sua fundamentação não era toda relacionada com o relatório de inspeção) ou se, pelo contrário, a decisão fosse favorável à determinação da Administração, a liquidação seria emitida nos termos do relatório elaborado.

Com a entrada em vigor do artigo 161.º n.º 14 (como sabemos, da Lei do Orçamento de Estado para 2012), que revogou o artigo 14.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o efeito suspensivo do ato de liquidação subsequente ao relatório de inspeção também foi revogado, sendo que, sempre que o contribuinte seja notificado do relatório de inspeção e discorde do mesmo, ainda que opte por discutir o mesmo, tem que proceder ao pagamento da liquidação que for emitida, sob prejuízo do processo seguir para execução fiscal, e ter que prestar garantia posteriormente.

Parece que esta alteração veio retirar um pouco o sentido da arbitrabilidade dos relatórios de inspeção, uma vez que cria custos desnecessários para o contribuinte, porque ao estar a impugnar um ato anterior ao ato de liquidação não se exonera de proceder ao seu pagamento da mesma forma ou prestar garantia em sede de execução fiscal.

De notar que esta alteração legislativa operada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, que incorporava o Orçamento de Estado para 2012, veio no seguimento da

Portaria de Vinculação ao CAAD, que surgiu em março de 2011, de modo a se poder harmonizar o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária com as alterações introduzidas.

Este documento alterou, profundamente, o âmbito material da arbitragem tributária, dando origem ao tema da presente dissertação, sendo que se apraz oportuno um aprofundamento sobre o mesmo, devido à sua relevância no presente panorama.

2.2 A Portaria de Vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março)

O art.º 4.º n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, introduzido, como sabemos, pelo DL 10/2011, de 20 de janeiro, determinava que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”*

O legislador pretendeu, desta forma, que a Autoridade Tributária se vinculasse às decisões dos tribunais arbitrais através de Portaria, dos seus membros das áreas da justiça e das finanças, por serem as áreas mais intimamente ligadas com o campo de aplicação do presente regime jurídico, que determinaria os termos em que essa vinculação se processaria.

A Portaria 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação da Administração Tributária e Aduaneira à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)”) vem concretizar essa exigência, conforme é possível verificar no preâmbulo do diploma que a introduz no ordenamento jurídico português: *“Com a presente portaria, a administração tributária vincula-se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.º1 do artigo 4.º do Decreto Lei 10/2011, de 20 de janeiro (...) nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa.”*

Deste modo, passou a ser possível afirmar que a Administração Tributária não se encontra vinculada a toda e qualquer decisão que seja tomada pelos tribunais arbitrais, mas sim apenas àquelas que são definidas nos termos em questão.

Sempre que a decisão tome outros contornos, a mesma não poderá ser validada, uma vez que, ainda que seja proferida e traduzida em caso julgado não é possível que obtenha qualquer resultado prático, uma vez que a Administração Tributária não se encontra vinculada a respeitá-la, pô-la em prática ou sequer produzir algum ato determinado por ela, perdendo esta qualquer efeito associado.

Como sabemos, o tribunal arbitral é equiparado ao tribunal judicial, ao ser considerado um órgão jurisdicional que emite decisões jurisdicionais, com caráter geral, definitivo e vinculativo.

Também assim acontece em sede de direito da União Europeia, e nos termos do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 12 de junho de 2014, n.º de Processo C-377/13 que, ao analisar questões como a origem legal, a permanência, o caráter vinculativo das decisões, a natureza contraditória do processo, a aplicação das regras de direito e a independência, concluiu que o CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), sobre a égide do qual funcionam os tribunais arbitrais, cumpre integralmente os requisitos para ser considerado um órgão jurisdicional europeu.⁷⁵

Neste seguimento, é impossível de ser praticável a emissão de qualquer decisão que não acarrete nenhum efeito prático para a ordem jurídica, sob pena de não se garantir um efetivo acesso à justiça por parte dos cidadãos.

Tal entendimento é partilhado pela jurisprudência dos tribunais arbitrais, que consideram que uma decisão que ultrapasse os contornos definidos pela Portaria de Vinculação ao CAAD não deve ser uma decisão passível de ser validada, colocando o problema numa fase imediatamente anterior: a de nem sequer darem seguimento à ação, pelo menos no que diz respeito ao conhecimento efetivo da causa de pedir, sempre que antevejam que a decisão em causa não irá cumprir os critérios definidos pela presente Portaria.

Este entendimento reflete-se na sua própria competência: os tribunais arbitrais não se consideram competentes para apreciar questões que possam originar decisões que não se inserem no âmbito de vinculação da Arbitragem Tributária, ficando, à partida, inquinada a ação, sem que seja sequer apreciada a sua causa de pedir. Torna-se uma incompetência para os tribunais.⁷⁶

Com-pe-tên-ci-a: (i) direito, faculdade legal que um funcionário ou um tribunal têm de apreciar e julgar um pleito ou questão: (ii) capacidade, suficiência (fundada em aptidão); (iii) atribuições.⁷⁷

⁷⁵ CALHAU, António Francisco de Almeida – “Arbitragem Tributária”. **Julgar**. N.º 26, 2015, p. 182-190.

⁷⁶ “*Trata-se de saber qual o perímetro de abrangência dos concretos poderes judicativos desses tribunais, nomeadamente sobre que atos ou omissões podem os mesmos incidir (...). Paralelamente, levanta-se a questão de saber se eles próprios (isto é, os tribunais arbitrais) têm poderes de fixação da sua própria competência (...).*”

ROCHA, Joaquim Freitas da – “Jurisdição arbitral tributária e *Kompetenz-kompetenz* jurisdicional. Decisão Arbitral Tributária de 9.12.2014, P.478/2014-T.” **Justiça Tributária**. N.º 6, outubro/dezembro 2014. P. 23-32.

⁷⁶Dicionário Enciclopédico *Koogan Larousse* Seleções, Volume I, Léxico Comum. Paris: *Librairie Larousse*; Rio de Janeiro: Editora Larousse do Brasil, 1979. 3.ª Edição.

Esta é a definição de competência, novamente de acordo com o dicionário da língua portuguesa, sendo que o seu conceito adquire contornos mais específicos de uma competência essencialmente decisória à medida que caminhamos para uma vertente mais jurídica.

A competência é pré-fixada e pré-determinada por conceitos normativos, que fixam os limites, as definições, da competência a atribuir a todo e qualquer órgão decisório. Esta é uma atribuição feita a terceiro ou por terceiro, uma vez que, nenhum órgão decisório pode definir a sua própria competência de forma abstrata, optando pelas matérias que pretende decidir e excluindo aquelas que não pretende. Esta atribuição tem que ser feita sempre de forma heterónoma.

No entanto, sempre que essa fixação/delimitação da competência seja feita em termos específicos, ou seja, sempre que seja submetida, *in casu*, a apreciação do tribunal uma concreta questão, este pode decidir sobre se tem ou não competência para apreciar aquela questão, com base nos critérios gerais de atribuição de competência anteriormente definidos.

Exemplo desta autodefinição de competência são todos aqueles processos, por exemplo, dos tribunais arbitrais, que têm como causa de pedir matérias relacionadas com a avaliação por métodos indiretos (tema da presente dissertação), em que o tribunal arbitral acaba por decidir sobre a sua incompetência para apreciar, naquele caso específico, a questão que está subjacente – optando, como posteriormente aprofundaremos, pela decisão de não apreciar o mérito da causa, por não se considerar competente para tal apreciação.⁷⁸

Esta definição é permitida, e praticada, porque determina uma definição da competência intermédia, que pode ser posteriormente revista, não investida do carácter de definitividade e conclusividade. É sobre a autodefinição desta competência definitiva que a doutrina se tem debruçado mais especificamente, nomeadamente a doutrina germânica, criando o conceito de *kompetenz-kompetenz*.

Kompetenz-kompetenz significa “competência das competências”, e está associada ao órgão que tem o poder decisor final no que diz respeito à competência dos outros órgãos. É esta definição final e conclusiva que se pergunta se está atribuída aos tribunais arbitrais.

⁷⁸ Processos do Tribunal Arbitral: 17/2012-T, 70/2012-T, 118/2012-T, 175/2013-T, 90/2014-T, 310/2014-T694/2014-T, 198/2015-T, entre outros. Ver também: Joaquim Freitas da Rocha, *Jurisdição Arbitral Tributária e Kompetenz-kompetenz* jurisdicional, 2014.

Na verdade, na doutrina arbitral portuguesa, este assunto não tem sido amplamente debatido, no entanto, é possível afirmar desde logo que a definição da competência nas diversas decisões que os tribunais arbitrais emitem não configuram a competência das competências, mas sim uma adaptação dessa competência, já pré-fixada, ao caso concreto.

Sempre que o tribunal determina não se considerar competente para conhecer do mérito da causa de pedir, porque aquela questão poderá originar uma decisão sem qualquer efeito prático – uma vez que a Administração Tributária não se encontra vinculada à mesma – decide por uma exceção dilatória de incompetência material absoluta⁷⁹ ou, como certa parte da doutrina e da jurisprudência também defende, por uma exceção inominada, que desembocam, ambas, numa absolvição da instância.

Como sabemos, de acordo com o Código de Processo Civil⁸⁰, uma exceção dilatória faz com que se obste ao conhecimento do mérito da causa, tendo, normalmente, como consequência a absolvição da instância, ou a remessa do processo para o tribunal competente.

Esta figura pode ter como fundamento a falta de pressupostos processuais ou nulidade que afete a validade de todo o processo por ineptidão da petição inicial, erro na forma do processo ou falta dos requisitos legais relativos à petição.

A sua previsão não ocorre de forma taxativa, dando abertura a outras exceções, que é o caso das exceções dilatórias inominadas, que é a outra das figuras enunciadas. Na verdade, de acordo com a jurisprudência arbitral, ambas as figuras conduzem a uma absolvição da instância, impedido o tribunal de prosseguir com a ação.

É possível verificar, no Processo Arbitral 17/2012-T⁸¹ do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que o tribunal arbitral considerou estar em causa uma questão de incompetência absoluta em razão da matéria, sendo que esta incompetência leva ao surgimento de uma exceção dilatória e, consequentemente, a uma absolvição da instância.

Por outro lado, no Processo Arbitral 70/2012-T, o tribunal arbitral entendeu estar-se perante uma exceção dilatória inominada, *“uma vez que a portaria não revogou*

⁷⁹ Artigos 96.º e seguintes do Código de Processo Civil (CPC), nomeadamente, artigo 96.º n.º 1: *“Determinam a incompetência absoluta do tribunal: a) A infração das regras de competência em razão da matéria e da hierarquia e das regras de competência internacional;”*

⁸⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei 47344/66, de 25 de novembro.

⁸¹ Processo Arbitral 17/2012-T: *“É, pois, para nós, inequívoco, que a falta de jurisdição do tribunal para dirimir o litígio configura efetivamente a exceção dilatória da incompetência e não qualquer outra.”*

a norma de competência atribuída ao tribunal arbitral pelo Decreto-Lei 10/2011 de 20 de janeiro.”

Regressando ao ponto fulcral da presente dissertação, podemos dizer que é no artigo 2.º, cujo título é “Objeto da vinculação” que a presente portaria determina em que termos é que a Administração Tributária se vincula às decisões dos tribunais arbitrais.

O artigo em causa enuncia o seguinte:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam -se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;”⁸²

Esta disposição introduz, assim, alterações no âmbito material da arbitragem tributária, reduzindo-o, através da introdução de alguns requisitos, que, ao não estarem preenchidos, determinam a não vinculação da Administração Tributária a decisões que abranjam essas questões, com as consequências já enumeradas.

Em primeiro lugar, logo no início da disposição, a mesma refere-se aos serviços e organismos enunciados no artigo 1.º do diploma, que correspondem a todos os serviços e organismos que compõem a Autoridade Tributária insular, excluindo-se, desta forma, todas ações que tenham por objeto impostos administrados pela Autoridade Tributária da Região Autónoma dos Açores ou da Madeira.

E utiliza-se a palavra impostos, porque assim mesmo se designa na disposição em análise: com a utilização desta expressão, surge mais um estreitamento para o âmbito da vinculação, porque se excluem deste mesmo âmbito as questões relacionadas

⁸² No artigo 2.º da Portaria de Vinculação ao CAAD, o legislador demarca ainda a Autoridade Tributária da vinculação a questões relacionadas com direitos aduaneiros e/ou classificações pautais (alíneas c) e d) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de março.

com taxas ou contribuições, sendo apenas o tribunal arbitral competente para apreciar questões diretamente relacionadas com impostos.

No entanto, as principais alterações introduzidas são aquelas que versam diretamente sobre as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), nomeadamente, a consagração da obrigatoriedade de recurso à via administrativa em momento anterior ao recurso ao tribunal arbitral e a consagração da exclusão, do âmbito material da arbitragem tributária, das pretensões relativas a atos de determinação da matéria tributável e coletável por métodos indiretos.

No que diz respeito à consagração da obrigatoriedade do recurso à via administrativa previamente a se recorrer aos tribunais arbitrais, nota apenas para o facto de este trecho da disposição ser entendido, automaticamente, como um recurso à reclamação graciosa antes de se recorrer a uma via arbitral.

Na verdade, existe uma questão pendente que se relaciona com o facto de se saber se, onde a disposição indica recurso à via administrativa se deve entender única e simplesmente recurso à reclamação graciosa, ou se podemos também entender estar aqui em causa a figura do pedido de revisão oficiosa de ato da Administração Tributária.

O significado a atribuir a cada uma destas figuras é objeto de largos anos de discussão doutrinal e jurisprudencial, pelo que não se apraz oportuno enveredar por esse caminho. Neste sentido, concluir-se apenas que o pedido de revisão de ato tributário se equipara, de acordo com jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, à reclamação graciosa em sede de atos como a autoliquidação, pagamento por conta e retenção na fonte, que são as figuras enunciadas na alínea a) do artigo em análise.

Conclui-se assim que, quando é mencionado o recurso à via administrativa, se encontram a ser mencionadas quer a reclamação graciosa quer a revisão oficiosa de ato tributário.

A consagração do recurso a reclamação graciosa, de forma necessária, dá-se, principalmente, por razões relacionadas com o objeto do processo, uma vez que, esta regra só se aplica sempre que estejamos perante atos cuja esfera de atuação seja unicamente a do contribuinte, não tendo ainda a Administração Tributária tido a oportunidade de intervir de qualquer forma no ato em causa.

Neste sentido, pretende-se com esta regra que se crie a oportunidade para a Administração Tributária se pronunciar no ato em questão, antes que o tribunal arbitral

se pronuncie sobre o mesmo. Além disso, mostra-se também fator importante, a previsão da possibilidade de resolução pela via graciosa de processos que de outra forma desembocariam sempre em processo arbitral, entupindo novamente a lide dos tribunais arbitrais, deixando a arbitragem tributária de cumprir um dos seus objetivos principais que é o de diminuir a litispendência (ainda que o seja nos tribunais judiciais, não se pretende também que se criem pendências nos tribunais arbitrais).⁸³

Por outro lado, e começamos desta forma a entrar no tema central da presente dissertação, a Portaria de Vinculação ao CAAD trouxe também uma limitação ao âmbito de aplicação da alínea b) do artigo 2.º do DL 10/2011, ao retirar a vinculação da Administração Tributária às decisões que versem sobre questões relacionadas com atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.

Esta foi uma limitação importante, que veio a gerar depois uma revisão do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), através da Lei 64-B/2011, que se veio adaptar a esta disposição, revogando a alínea c) do artigo 2.º e o artigo 14.º, de modo a adaptar o RJAT ao âmbito de vinculação da Administração Tributária que não passa por questões relacionadas com a avaliação por métodos indiretos.

Este entendimento tem sido amplamente defendido na doutrina e jurisprudência portuguesa, nomeadamente, em processos do tribunal arbitral como são exemplo os processos mencionados anteriormente (17/2012-T ou 70/2012-T), e mais na generalidade, todos os que abordam a temática em questão, tendo repetidamente o tribunal arbitral considerado que existe falta de competência da sua parte para apreciação destas questões.

No entanto, na verdade, e no nosso entendimento, não é ponto assente que a limitação trazida pela Portaria de Vinculação ao CAAD seja aquela que apresenta mais coerência, uma vez que é de considerar que os benefícios de apreciação dessas questões superam, em muito, os prejuízos que podem advir dessa mesma apreciação.

Chegados estamos ao tema central da presente dissertação, que irá de seguida ser aprofundado, de forma a se compreender quais as questões em apreço que se encontram

⁸³ Assim, existe alguma doutrina, como Carla Castelo Trindade (“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.), que entende que sempre que o ato já tenha alguma intervenção da Administração Tributária, se encontra dispensado o recurso a reclamação graciosa necessária e/ou pedido de revisão de ato tributário.

No entanto, a mesma autora defende igual preterição de requisito para os atos de fixação de valores patrimoniais, teoria que não acompanhamos.

excluídas do âmbito de vinculação da Administração Tributária, qual o regime jurídico atual, eventuais exceções e entendimento plasmado.

3. A arbitragem tributária e a avaliação por métodos indiretos: porque não?

Atinge-se agora o expoente da presente exposição, enveredando-se incumbendo-se pelo tema central da mesma, que se relaciona, como o próprio título indica, com a questão da avaliação por métodos indiretos se considerar matéria excluída do âmbito de vinculação da Administração Tributária

Pretende-se uma pequena abordagem sobre o instituto da avaliação da matéria tributável através de métodos indiretos, enveredando-se posteriormente por uma análise ao seu regime legal – processual e arbitral – propondo-se, em modo conclusivo, uma solução legal para a sua inclusão no âmbito material da arbitragem tributária.

3.1 A avaliação da matéria tributável através de métodos indiretos – instituto, regime legal e seus contornos

A avaliação da matéria tributável deve ser sempre realizada através de métodos diretos, de acordo com o artigo 85.º da Lei Geral Tributária, que determina que a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta, só podendo ser utilizada sempre que se mostrar possível e a lei não prescrever, para o caso em concreto, a aplicação das regras da avaliação direta.

E esta estipulação decorre de um princípio geral do procedimento tributário, que é o princípio da tributação através do rendimento real, que determina que a tributação deve ser, por excelência, feita com base no rendimento real do contribuinte, através da sua obrigação de declaração de rendimentos.

Por sua vez, os rendimentos declarados pelos contribuintes, no cumprimento das suas obrigações fiscais, e de acordo com o artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT), presumem-se verídicos, bem como todos os dados constantes das suas contabilidades e escritas, desde que de acordo com a legislação aplicável.

Estabelece-se uma presunção legal de veracidade a favor do contribuinte, que mais se consubstancia num verdadeiro direito à veracidade das suas declarações, amplamente respeitado pela Administração Tributária, que, se pretender agir em sentido contrário, ou seja, se pretender considerar que as declarações e/ou dados constantes de

contabilidade e escrita não sejam considerados válidos, tem de promover esse expediente de forma amplamente justificada.

Existem, contudo, algumas situações que, a verificarem-se, consubstanciam uma queda do pano, permitindo que a Administração Tributária questione a veracidade das informações tributárias do contribuinte podendo, para tal, recorrer a métodos indiretos de avaliação da matéria tributável.

Essas situações encontram-se previstas no artigo 87.º da Lei Geral Tributária (LGT), e são as seguintes: (i) regime simplificado de tributação (ainda que este exemplo não se insira verdadeiramente no conceito de avaliação indireta explanado, pois configura uma opção do contribuinte); (ii) impossibilidade de comprovação e determinação exata dos elementos indispensáveis à quantificação da matéria tributável; (iii) afastamento do valor dos rendimentos do resultado normal que se obteria com a “aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei”⁸⁴; (iv) afastamento do valor dos rendimentos declarados em relação a manifestações de fortuna do contribuinte; (v) apresentação de resultados tributários nulos ou negativos durante três anos consecutivos; (vi) acréscimo injustificado de património ou despesa.

No entanto, a razão que se encontrará na base do estabelecimento do procedimento de avaliação da matéria tributária através de métodos indiretos influenciará o seu procedimento, bem como a reação do contribuinte a este procedimento.

Assim, sempre que a avaliação indireta se instituir com base em manifestações de fortuna (artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária)⁸⁵ ou acréscimo injustificado de património ou despesa, nos termos do artigo 87.º n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), a avaliação indireta segue procedimento especial estipulado no artigo 89.º-A da Lei Geral

⁸⁴ Artigo 87.º n.º 1 c) LGT

⁸⁵Em sede de avaliação indireta através de manifestações de fortuna, e de forma mais aprofundada, ver: RIBEIRO, João Sérgio - “Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável”. Coimbra: Edições Almedina, S.A. 2014. ISBN: 978-972-40-4159-9.

Tributária, sendo que o contribuinte poderá depois reagir a este procedimento através da instauração de recurso em tribunal tributário (89.º-A n.º 7 da Lei Geral Tributária⁸⁶).

Em todos os outros casos, a avaliação indireta segue os termos do artigo 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), apenas podendo o contribuinte reagir de acordo com os artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, através de pedido de revisão da matéria tributável.

A avaliação indireta tem por base presunções. É através deste expediente da presunção que a avaliação se processa. A definição jurídica de presunção determina que a mesma corresponde à ilação que é retirada pela lei ou pelo julgador, de um facto conhecido, para se poder atingir um facto desconhecido, de acordo com as regras da experiência.⁸⁷

Corroboram autores, como João Sérgio Ribeiro (“Tributação Presuntiva do Rendimento (...), 2014”): *“a tributação será presuntiva quando a totalidade ou parte do rendimento for calculado com base numa ou mais presunções. A presunção, por sua vez, é constituída por uma ilação fundada numa regra da experiência, mediante a qual, com base num facto conhecido, se deduz um facto desconhecido. A presunção é portanto constituída por uma afirmação base ou indício, por uma afirmação resultado ou presumida, e pelo nexó lógico que existe entre ambas”*.

A partir destas presunções, legais, a Administração Tributária determina a matéria tributável que desconhece, de forma indireta, porque a atinge através de outros dados de que tem conhecimento, não tendo conhecimento direto dos dados a determinar através deste procedimento.

Conforme já tem sido mencionado, o procedimento de avaliação indireta da matéria tributável encontra-se previsto no intervalo de artigos 87.º a 94.º da Lei Geral

⁸⁶ Artigo 89.º-A n.º 7 LGT: *“Da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.”*

Acerca deste procedimento, de forma mais aprofundada, ver: MORAIS, Rui Duarte - “Manual de Procedimento e Processo Tributário.” Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2012. ISBN: 978-972-40-5021-8.

⁸⁷ PRATA, Ana. “Dicionário Jurídico”. 5.ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008. ISBN: 978-972-40-3393-8.

Ver, neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 25 de maio de 2011, Proc. 0865/10.

Tributária (LGT), onde se encontram consagrados os seus pressupostos, o seu procedimento e os meios de reação à sua aplicação, como vimos, distintos consoante o critério que lhe sirva de base.

Este procedimento é um procedimento de grande especialidade técnica, uma vez que é necessária a utilização de exigentes critérios de determinação da matéria tributável com base em factos, muitas vezes não jurídicos, e que exigem do determinador uma grande especialidade na matéria, de modo a se poder decidir de forma justa no âmbito particular de cada contribuinte.⁸⁸

⁸⁸ No que diz respeito ao meio utilizado para a apreciação, propriamente dita, dos factos tributários que posteriormente levam aos factos presumidos – a inspeção tributária – ver: CALDEIRA, João Damião - “Boas práticas no procedimento tributário de inspeção: pontos nevrálgicos e falhas no procedimento inspetivo.” In. **Justiça Tributária** n.º 5, julho/setembro de 2014. P. 36-53.

3.2 A exclusão do instituto em análise do âmbito material da arbitragem tributária: regime legal atual e exceções.

Variados têm sido os entendimentos no que diz respeito à exclusão da temática em análise – avaliação da matéria tributável através de métodos indiretos – do âmbito material da arbitragem.

Ainda que o preceito legislativo constante da Portaria de Vinculação ao CAAD seja claro, é parco em palavras, o que leva a que, na doutrina portuguesa, tenham surgido variados entendimentos acerca do mesmo.

Assim, alguns autores têm defendido uma total exclusão da temática em análise do âmbito material, como é o caso de Jorge Lopes de Sousa, que através de uma interpretação sistemática, considera que existem disposições essenciais na legislação fiscal portuguesa que não podem, simplesmente, ser preteridas em favor da consagração de um critério de arbitrabilidade maior que o de impugnabilidade judicial.

Assim, considera que argumentos como o presente no artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), que consagra o princípio da impugnação unitária dos atos (considerando que apenas são diretamente impugnáveis os atos definitivamente lesivos da esfera jurídica do contribuinte), nos artigos 91.º e 92.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), que preveem o pedido de revisão da matéria tributável, caracterizado como o meio por excelência para a reação à aplicação dos pressupostos de avaliação através de métodos indiretos, ou até o presente no artigo 9.º n.º1 do Código Civil (CC), sendo este um argumento mais geral e relativo à congruência valorativa do sistema jurídico não permitem que se altere o âmbito material da arbitragem tributária, afastando-se assim, deste, a temática em questão.

Considera ainda o presente autor que, *“o RJAT não visa alterar as regras procedimentais, antes pretendendo apenas criar um regime especial de apreciação jurisdicional de litígios.”*⁸⁹

⁸⁹ SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Edições Almedina, S.A. ISBN: 978-972-40-5061-4.

No entanto, considera existirem duas exceções a este regime: o caso do regime simplificado de tributação e o caso da avaliação por métodos indiretos nos termos do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT).

Assim, o regime simplificado de tributação, previsto como um dos pressupostos que pode originar o recurso à avaliação através de métodos indiretos (artigo 87.º n.º 1 LGT), ainda que seja efetivamente um desses pressupostos, contém em si a particularidade de ser uma escolha do contribuinte. Ou seja, sempre que um contribuinte que reúna um conjunto de condições – normalmente relacionadas com o valor anual de rendimentos – pode optar por um regime simplificado de tributação, que depois origina uma avaliação através de métodos indiretos da parte que assim lhe está destinada. Precisamente por encerrar esta escolha é que esta figura, ainda que semelhante aos outros pressupostos, permite o recurso, pelo contribuinte, aos tribunais arbitrais para que sejam dirimidos os seus litígios.

Critério diferente é o que incide sobre a determinação da matéria tributável nos termos do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT). O que acontece nesta sede, e que permite que seja encarada como uma exceção ao artigo 2.º da Portaria de Vinculação ao CAAD, é que a Lei Geral Tributária prevê, ao contrário do que acontece com os outros pressupostos de aplicação dos métodos indiretos, um recurso aos tribunais tributários (em detrimento do pedido de revisão da matéria tributável). E, neste sentido, prevê-se também o recurso, nos mesmos termos, aos tribunais arbitrais.

Assim, entende o autor mencionado, que não se consagra um critério de arbitrabilidade mais amplo que o de impugnabilidade ao se consagrar esta exceção, que pode assim ser entendida, uma vez que já o é ao consagrar a possibilidade de recurso à impugnação judicial, acontecendo o mesmo a nível de tribunal arbitral.

Por outro lado, Carla Castelo Trindade⁹⁰, embora defendendo também uma exclusão, do âmbito material da arbitragem tributária, dos atos de determinação da matéria tributável através de métodos indiretos, tem entendimento diferente no que diz respeito aos atos de liquidação subsequentes.

⁹⁰ TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

Tem sido entendimento generalizado na jurisprudência arbitral a determinação da incompetência dos tribunais arbitrais para a apreciação dos atos de liquidação subsequentes aos atos de determinação da matéria tributável indiretamente fixados. São exemplo processos do tribunal arbitral como o 17/2012-T, ou 70/2012-T.⁹¹

A autora supracitada, por sua vez, defende precisamente a posição oposta, ao considerar que são arbitráveis os atos definitivos de liquidação, oficiosa ou adicional, que resultem de fixações da matéria tributável através de métodos indiretos: *“situação diferente da decisão de determinação da matéria coletável por métodos indiretos ou da decisão que venha a recair sobre o procedimento de revisão da matéria coletável por métodos indiretos é o ato definitivo de liquidação. Este é arbitrável nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”*.⁹²

Isto porque a autora em análise os considera perfeitamente destacáveis do presente procedimento, estando identificados como atos que se inserem na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei 10/2011.

Por sua vez, o próprio Ministério das Finanças e da Administração Pública, através da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, colocou em circulação um documento, intitulado “Circular n.º 53/2011 Série II”, onde abordava questões relacionadas com o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Assim, depois de uma breve análise ao instituto e aos diplomas relacionados (autorização legislativa, Decreto-Lei 10/2011, Portaria 112-A/2011), conclui no ponto 1.3, inserido na análise ao âmbito material da arbitragem tributária o seguinte: *“É de salientar que o âmbito de aplicação das alíneas b) e c) (parêntesis meu: ainda não revogada ao momento da elaboração do documento) do n.º 1 do art.º 2.º do RAT não se apresenta claro face à lei de autorização legislativa, pelo que será analisada, caso a*

⁹¹ Nomeadamente, o processo do tribunal arbitral 70/2012-T evidencia na sua fundamentação o seguinte entendimento: *“se está vedada a apreciação de pretensões que se refiram à decisão do procedimento de revisão, cujo objeto é o da determinação da matéria tributável por métodos indiretos, e se a causa de pedir da presente ação é precisamente o excesso de quantificação dessa matéria, então dúvidas não restam de que a apreciação do ato de liquidação, com fundamento nesse excesso de quantificação, está excluída da jurisdição deste tribunal.”*

⁹² No mesmo sentido, Francisco Galdes Simões, entende que a previsão da não vinculação da Administração Tributária aos atos de liquidação consequentes de fixações indiretas da matéria tributável impediu que a jurisdição arbitral se consagrasse como um meio de resolução de litígios alternativo ao procedimento administrativo de revisão. Cit. SIMÕES, Francisco Galdes – “A Arbitrabilidade dos Atos de Liquidação por Métodos Indiretos”. In. **Revista Arbitragem Tributária** n.º 1, CAAD, 2014, pp.18-21.

caso, a susceptibilidade de os actos serem ou não passíveis de processo arbitral, em sede de resposta da Administração Tributária ao pedido de pronúncia arbitral.”

No entanto, e apesar de todos estes entendimentos doutrinários, a jurisprudência tem-se mantido unânime na decisão de considerar fora da sua competência as questões relacionadas com esta temática, optando sempre por, ainda que através da invocação de exceções nem sempre coincidentes, absolver a instância no caso concreto.

É possível ler-se, no Processo Arbitral 17/2012-T, que se reconhece a exclusão da vinculação da Administração Tributária aos atos de fixação da matéria tributável através de métodos indiretos, sendo que esta falta de vinculação se traduz na *“imediate impossibilidade de eficácia subjetiva de um julgado que, se fosse proferido por este tribunal nas matérias excluídas, não produziria quaisquer efeitos sobre a parte que o havia de executar”*, sendo para os relatores *“inequívoco que a falta de jurisdição do tribunal para dirimir o litígio configura efetivamente a exceção dilatória da incompetência.”*

Outras decisões têm mostrado entendimento diferente no que diz respeito à exceção que é originada, nomeadamente, defendendo que a mesma se deve considerar uma exceção dilatória inominada, uma vez que a regra da competência não se encontra revogada, apenas como que desativada pela impossibilidade de produzir qualquer efeito.

A jurisprudência também se tem mostrado harmoniosa na defesa de que se encontra excluído do âmbito de competência dos tribunais arbitrais, subsequentemente, o ato de liquidação baseado numa determinação indireta da matéria tributável e coletável.

Assim, é possível ler-se no Processo Arbitral 70/2012-T: *“a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiretos determina o conteúdo da subsequente liquidação, fazendo sentido submeter ao mesmo regime processual os atos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, propriamente ditos e os atos tributários de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indireta, uma vez que o essencial da matéria sobre que vai incidir a pronúncia arbitral é, em ambos os casos, idêntica.”*

Corroborar este entendimento o Processo Arbitral 175/2013-T, que até citando o acima identificado, conclui pela inserção dos atos de liquidação subsequentes a atos de

determinação da matéria tributável por métodos indiretos na exclusão de vinculação da Administração Tributária, nos termos do artigo 2.º n.º 1 da Portaria de Vinculação ao CAAD. No mesmo sentido encontram-se também Processos Arbitrais como o 310/2014-T (*“se a causa de pedir da presente ação se funda precisamente no erro nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos (...) então dúvidas não restam, de que a apreciação dos atos de liquidação controvertidos, que materializam a decisão final do procedimento, com tais fundamentos, está excluída da jurisdição deste tribunal”*).

No entanto, num entendimento mais recente plasmado no Processo Arbitral 694/2014-T, o tribunal arbitral considerou improcedente a invocação de exceção dilatória que tinha sido arguida pela Administração Tributária, no âmbito de um ato de liquidação subsequente a um ato de determinação da matéria tributável através de métodos indiretos.

“Ora um e outro não se confundem. (...) uma coisa é a impugnação do ato de avaliação indireta e, outra, a impugnação do ato de liquidação praticado com base naqueloutro ato.” Fundamenta com o facto de o ato de avaliação da matéria tributável através de métodos indiretos ser um ato destacável do procedimento tributário, que só pode ser impugnado autonomamente, não se podendo verter no ato posterior de liquidação fundamentos relacionados com o ato de avaliação. No entanto, *“o tribunal apenas tem que aferir se tais questões se repercutem, ou não, na legalidade do ato de liquidação, juízo para o qual é competente sendo que se, erradamente, considerar como tendo tal repercussão um vício do ato de avaliação autonomamente impugnável, enquanto tal, não estará a extravasar as suas competências, mas simplesmente a aplicar erradamente a lei.”*

Parece, aqui, verificar-se uma certa alteração de paradigma por parte da jurisprudência arbitral, começando a ceder um pouco as barreiras demasiado fixas que se tinham criado à volta do âmbito material da arbitragem tributária, completamente intransponíveis a novos entendimentos e aberturas.

Como é possível avaliar por uma leitura corrida da jurisprudência arbitral, a mesma tem demonstrado uma crescente solidez e resultados práticos favoráveis, pelo que talvez esteja chegado o tempo de se avançar dentro do próprio instituto, alargando-o a outras realidades, como parece ser entendimento, do próprio tribunal arbitral, tendo em conta a evolução favorável que parece operar-se na jurisprudência.

Conforme é passível de ser denotado, deste entendimento perfilha a presente dissertação, pelo que se afigura oportuno uma construção sobre a solução legal que se apresenta, no nosso entender como a mais completa e oportuna, e que passará por se alargar o âmbito de vinculação da Administração Tributária a esta temática da avaliação indireta, permitindo que se dirimam as suas questões em sede de tribunal arbitral.

3.3 A (possível) vinculação da Administração Tributária aos litígios que envolvam avaliação indireta de matéria tributável e coletável: porque não?

“As leis fiscais, nas suas múltiplas soluções, têm que ser objeto da constante crítica do jurista, que vê sempre os seus pontos de vista postergados por razões práticas, que se mostram sempre menos práticas do que se proclamava a adotá-las.”⁹³

A construção legal que agora se inicia baseia-se na posição defendida na presente dissertação de mestrado e que pretende, de uma forma construtiva, consagrar uma crítica à solução atualmente prevista no que diz respeito à inarbitrabilidade dos atos de fixação da matéria tributável e coletável, através de métodos indiretos.

Aquando do contacto, ora aprofundado, com a temática em assunto foi surgindo o entendimento de que a mesma deveria constar de entre o leque de matérias inseridas no âmbito da vinculação da Administração Tributária aos tribunais arbitrais, e assim, fazer parte do âmbito material da arbitragem tributária, por variadas razões que se foram aprofundando, também, ao longo da elaboração da presente dissertação e agora se apresentam.

Razões de ordem lógico-sistemática, de oportunidade ou até de melhor aplicação da justiça fiscal fazem urgir a necessidade de alargar, de forma célere, o âmbito material da arbitragem, sob pena de se perder irremediavelmente muitos dos benefícios que a mesma poderia trazer ao sistema fiscal português.

3.3.1 Razões de ordem doutrinal

Em primeiro lugar, parece oportuno um olhar pelo entendimento da doutrina, aquando do surgimento (ou da possibilidade remota de surgimento) do instituto da arbitragem em direito fiscal: unânimes, os que se pronunciavam a favor da mesma, de que o âmbito da avaliação através de métodos indiretos da matéria tributável era, por excelência, aquele a que melhor se aplicaria o instituto agora em análise, por ser aquele onde a Administração Tributária gozava de maiores poderes de discricionariedade, afastando assim os medos de se poder contrariar princípios estruturantes do direito fiscal português, como é o caso do princípio da legalidade.

⁹³ Cit. Prof. J. L. Saldanha Sanches, “Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal”, 1991.

Autores como Ana Perestrelo de Oliveira⁹⁴, escreviam neste sentido que o ordenamento tributário, ao atribuir à Administração espaços acrescidos de liberdade na aplicação da lei fiscal, recorrendo a presunções e métodos indiretos de avaliação, se encontrava a abrir “*espaços de disponibilidade*”, nos quais a arbitragem poderia penetrar.

Também Diogo Leite Campos⁹⁵, voz forte na doutrina no que diz respeito à introdução do instituto na legislação fiscal, dizia que “*esta seria uma zona particularmente adequada à arbitragem, dada a possibilidade de se escolherem árbitros com especiais competências técnicas para além da jurídica*”.

Existiam ainda autores, como é o caso de José Casalta Nabais⁹⁶, ou Samuel Fernandes de Almeida⁹⁷ que vão mais além neste entendimento, considerando mesmo que o que mais se aproxima de uma decisão arbitral em direito fiscal é a decisão que resulta do procedimento de revisão da matéria tributável por métodos indiretos. “*Trata-se, pois, do primeiro afloramento do juízo arbitral no ordenamento tributário e numa área de excelência para a sua aplicação, uma vez que a Administração Tributária goza de amplos poderes discricionários na fixação da matéria coletável com recurso a métodos indiretos (...)*”.⁹⁸

Como sabemos, a doutrina teve um papel importante na introdução do instituto da arbitragem em direito fiscal, pois foi-se pronunciado favoravelmente à sua entrada, conseguindo derrubar os obstáculos que sempre se impuseram. E, como vemos, fê-lo sempre defendendo a temática em análise como matéria por excelência para a aplicação do instituto da arbitragem.

Neste sentido, consideramos que o regime atual não correspondeu ao defendido, à época, pela doutrina mencionada, devendo, neste sentido, defende-se um alargamento do seu âmbito material.

⁹⁴ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – “Arbitragem de Litígios com Entes Públicos”. Lisboa: Editora Almedina, 2007. ISBN: 978-972-40-3098-2. P. 83-99

⁹⁵ CAMPOS, Diogo Leite de – “A Arbitragem Tributária: ‘A Centralidade da Pessoa’”. Coimbra: Editora Almedina, 2010. ISBN: 978-972-40-4223-7

⁹⁶ NABAIS, José Casalta – “Reflexões sobre a Introdução da Arbitragem Tributária”. In. **Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Coimbra: 2012. Vol. V. p. 751-778.

⁹⁷ ALMEIDA, Samuel Fernandes de – “Primeiras Reflexões Sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária”. In. **Estudos em memória do Prof. J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 381-416.

⁹⁸ Idem.

A analogia entre o procedimento de revisão da matéria tributável e a decisão que resulta do processo arbitral em nada prejudica a coexistência de ambas, conforme acontece com a decisão do judicial. Aliás, parece que até favorece, pois já estão abertas as portas para um diálogo mais aberto sobre a matéria que origina a decisão, não se quebrando, neste sentido, barreiras que ainda sejam consideradas inquebráveis para a construção do sistema. Contrariam-se assim as vozes da doutrina que defendem, com base neste argumento, a inexistência da arbitrabilidade dos atos de avaliação de matéria tributável e coletável em análise devido à anterior existência de um outro instituto para o efeito – o ato de revisão da fixação da matéria tributável.

3.3.2 Razões de ordem legal: o âmbito pretendido para o instituto da arbitragem em direito fiscal

Foi também partindo destes contributos doutrinários que surgiu, na Lei do Orçamento de Estado para 2010, a autorização legislativa para a arbitragem tributária. Como já foi referido, o âmbito desta autorização era muito amplo, pois pretendia-se, com a introdução deste instituto, a criação de um direito potestativo a favor do contribuinte.

E o ser um direito potestativo significa que, o titular desse direito, tem a possibilidade de conformar de forma unilateral a relação jurídica em que se insere, recorrendo a arbitragem, *in casu*, sem qualquer tipo de necessidade de aval de outrem.

Não se perfilha o entendimento de que o âmbito da autorização legislativa não era demasiado excessivo, no entanto, a verdade é que atualmente estamos muito aquém do que foi previsto. E, se em sede de primeira abordagem da instituição da arbitragem o âmbito que se consagrou foi demasiado amplo, de certo foram desde logo analisadas e tidas em consideração vertentes, à época validadas, que posteriormente se viram excluídas. Considera-se que esse não é o caso da avaliação indireta da matéria tributável e da matéria coletável.

Desde logo, não só, porque a autorização legislativa prevê um âmbito completamente irrestrito neste domínio, mas também porque, a concretização desta autorização legislativa – que foi o DL 10/2011, de 20 de janeiro, em nada se diferenciou da autorização neste ponto em particular.

A verdade é que o DL 10/2011, de 20 de janeiro, reduziu substancialmente o âmbito da autorização legislativa, já lhe ficando aquém do que era suposto. No entanto, em sede específica da temática em análise, manteve os mesmos termos. Ora, ainda que apenas baseada em meras suposições, consideramos que, feita a análise ao objeto da autorização legislativa, e identificados os pontos que necessitavam de ser excluídos de regulamentação, ficaram nos mesmos termos aqueles que eram considerados como válidos pelo legislador que elaborou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Assim, parece ser possível afirmar que foi atribuída competência ao tribunal arbitral para dirimir os litígios relacionados com a temática em análise, competência essa que ainda existe, só que se encontra desativada por falta de eficácia, uma vez que a Administração Tributária não se encontra vinculada a qualquer decisão que envolva esta temática.

No entanto, a consagração da competência existe, é válida, e deve, em opinião agora perfilhada, ser reativada, ao se permitir que a Administração Tributária se vincule às decisões dos tribunais arbitrais, de modo a se cumprir, de forma mais completa, aquilo que foram as intenções do legislador aquando da implementação deste instituto da arbitragem.

Além deste diploma, e após a publicação da Portaria de Vinculação ao CAAD, que excluía esta matéria da vinculação da Administração Tributária, também a Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, que introduziu alterações no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, segundo consta, de modo a harmonizar o mesmo com a Portaria de Vinculação, ainda que eliminasse a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º e o artigo 14.º do diploma, em nada alterou a redação da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, contribuindo também para a construção deste argumento, de base legislativa, de que é intenção do legislador considerar competente o tribunal arbitral para a pronúncia relativa a estas matérias, assim como foi expresso aquando da introdução do instituto, ainda que seja uma competência que se encontra desativada.

Ainda que assim não se entenda, e se possa considerar outra conclusão dos argumentos até aqui apresentados, outros também se levantam, nomeadamente, argumentos relacionados com o próprio instituto da arbitragem.

3.3.3 O instituto da arbitragem: o critério da especialidade dos árbitros e o balanço de resultados e objetivos

Desde logo, a seleção dos árbitros para os tribunais arbitrais obedece a critérios exigentes, considerando-se os selecionados como pessoas idóneas, capazes de exercer a sua função de forma imparcial e com um elevado sentido de compreensão, muitas vezes não só jurídico, mas também técnico, uma vez que decisão arbitral tem muitas vezes que ter na sua base conhecimentos técnicos, que extravasam os conhecimentos jurídicos, sendo necessário que quem exerce a função de árbitro tributário os consiga aplicar às questões que são colocadas ao tribunal.

Ora, na maioria das vezes, essa especialização técnica não acontece em sede de tribunal judicial, não só porque os critérios de seleção nem sempre assim o exigem, mas também porque a variedade de questões que são colocadas nos tribunais judiciais nem sempre necessita da aplicação deste tipo de conhecimentos. Em geral, ainda que com as suas devidas exceções, os juízos proferidos pelos tribunais judiciais são juízos muito mais jurídicos que técnicos.

A avaliação indireta da matéria coletável exige do avaliador um elevado sentido jurídico, mas também um elevado sentido técnico na apreciação daquilo que pode ou não influenciar os rendimentos do contribuinte. E, uma vez discordante desta fixação, o contribuinte deve poder ter em seu poder, a faculdade de recorrer a um tribunal que, munido da mesma capacidade técnica e jurídica, possa apreciar essa avaliação.

Considerando, como ponto assente de base, que a própria fixação da matéria tributável e coletável é diretamente lesiva dos direitos do contribuinte, sendo que a mesma tem uma forma de reação própria no sistema judicial, devido também à sua especialidade, parece afigurar-se de grande relevância que dentro da mesma especificidade técnica o contribuinte possa ver a sua pretensão apreciada em tribunal arbitral.

E bem até porque se pretendeu, desde logo, que o instituto da arbitragem trouxesse algo mais e algo novo ao contribuinte, equiparando-se, pelo menos, ao processo judicial, mas consagrando-se, se possível, como um direito potestativo do contribuinte. Esta última parte não foi possível, mas fica a sensação de que se poderia ter ido um pouco mais além na concretização do instituto da arbitragem, principalmente

em sede do seu âmbito material, permitindo que se sentisse o verdadeiro impacto da sua introdução no sistema fiscal, tendo em conta as características que detém e os benefícios que se afigura capaz de proporcionar.

Benefícios esses que têm sido verificáveis nos campos em que a arbitragem tributária tem intervenção, de acordo com estatísticas avançadas por Jorge Lopes de Sousa⁹⁹ que mostram resultados positivos em variadas frentes, como é o caso do tempo médio de decisão de cada processo¹⁰⁰, e o sentido favorável da decisão¹⁰¹. Os resultados têm sido equilibrados, e tem sido comprovada a solidez do instituto, afastados que estão cada vez mais os receios que se impunham com a introdução da arbitragem em direito fiscal.

Também Nuno Villa-Lobos, presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), numa recente entrevista ao Jornal Expresso, reafirmou os resultados positivos da introdução da arbitragem em matéria tributária, mencionando que *“a arbitragem tributária superou até as expectativas mais otimistas. Mais do que a impressionante fotografia estatística, com 3 mil processos entrados até à data, equivalentes a um valor de 600 milhões de euros, o que ressalta é a elevada qualidade das decisões e o tempo de resposta, tudo isto assente na credibilidade deontológica.”*¹⁰²

Atualmente, como também é possível retirar da mencionada entrevista, 4,5 meses é o tempo médio de resolução de um conflito tributário em tribunal arbitral, bem como 4500 foi o número de processos novos que deram entrada nos tribunais arbitrais. Em oposição, 20 mil processos encontram-se pendentes nos tribunais tributários.

⁹⁹ SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4

¹⁰⁰ Anexo1: SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4 – “Duração Média dos Processos” [Documento de Imagem: Gráfico].

¹⁰¹ Anexo2: SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4 – “Sentido da Decisão – Resultados Favoráveis das Decisões Arbitrais em Proporção” [Documento de Imagem: Gráfico]

¹⁰² Entrevista ao Jornal Expresso, de 14 de janeiro de 2017, concedida pelo Dr. Nuno Villa-Lobos, Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Lisboa: 14.01.2017. Disponível em https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-NVL_Entrevista_Expresso-2017-01-14.pdf. [Consult. 31.01.2017]

Neste seguimento, entende-se que está chegado o tempo, também através do argumento da solidez do instituto, comprovada através dos variados resultados enunciados (em contraposição aos relativos aos tribunais tributários), de se dar um passo maior na arbitragem, já que o mesmo não foi dado de início, aquando da introdução do instituto, afastados que se considera estarem medos e receios em relação ao impacto da arbitragem no sistema fiscal.¹⁰³

3.3.4 Construção Legal

Reunidos que estão os argumentos encontrados, parece mostrar-se de grande relevância abordar a perspetiva defendida por Rui Duarte Morais, que perfilhamos, e que será ponto de partida e de base para a construção legal a que a presente dissertação se propõe.

No que diz respeito ao argumento também aqui trazido da especificidade da avaliação indireta da matéria coletável, o autor determina que esta é precisamente matéria preferencial para a aplicação da arbitragem tributária.

“Estão em causa litígios cuja resolução implica essencialmente o apelo a conhecimentos e experiência não jurídicos: serão, p. ex., os casos de avaliação indireta da matéria coletável e os de fixação de valores patrimoniais.”¹⁰⁴

O autor chega mesmo a avançar com a ideia de que a arbitragem tributária deveria ser obrigatória nos casos de avaliação indireta da matéria tributável e coletável, sendo que apenas deveria ser facultativa nos restantes casos, por entender que existem melhores condições para que a realização da justiça aconteça nos tribunais arbitrais, pois considera que os árbitros, devido aos conhecimentos que devem ter, serão mais qualificados para alcançarem a decisão.

¹⁰³ Na entrevista concedida ao Jornal Expresso, o Presidente do CAAD, Nuno Villa-Lobos, parece demonstrar, face aos resultados obtidos até então (relacionados com o tempo das decisões, o sentido dessas mesmas decisões, e a diminuição da pendência de processos) abertura para uma possível expansão do âmbito de atuação da arbitragem tributária, ao considerar que este instituto foi criado para ser um direito potestativo dos contribuintes, bem como que *“o universo de intervenção da arbitragem fiscal é limitado”*, sugerindo a possibilidade de migração de processos que se encontram pendentes em instância judicial para a esfera de atuação dos tribunais arbitrais.

Disponível em https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-NVL_Entrevista_Expresso-2017-01-14.pdf. [Consult. 31.01.2017]

¹⁰⁴ MORAIS, Rui Duarte. “Manual de Procedimento e Processo Tributário.” Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2012. ISBN: 978-972-40-5021-8

Talvez não seja de aderir a uma posição tão radical, uma vez que a Administração Tributária, e devido à regra de irrecorribilidade das sentenças arbitrais, ficaria numa posição desvantajosa face ao contribuinte, no entanto, é muito considerável o argumento da especialidade nesta sede e o entendimento de uma melhor realização da justiça nos tribunais arbitrais.

Também em sede de outros argumentos apresentados, o autor considera que o regime atual configura um paradoxo: o instituto da arbitragem tributária foi, na generalidade, aceite, com exceção da matéria em que talvez fizesse mais sentido o mesmo estar consagrado.

E, de acordo com o mesmo, assim se instituiu porque se considerou *“que a especialidade da fixação da matéria coletável por avaliação indireta impunha uma previsão de uma disciplina própria para a respetiva arbitragem, eventualmente com carácter obrigatório.”*

Assim, novamente partilhando do seu entendimento, é de crer que está, conforme já mencionado, chegado o momento de avançar com esta consagração de regime legal, criando um procedimento e processo para que a temática em análise possa ser submetida a tribunal arbitral.

Imbuída do contributo do excelso autor (e de outros tantos) que agora se cita, a propomo-nos, com esta dissertação, a avançar com uma proposta de solução legal, que concluiu depois da análise da doutrina e da jurisprudência no decorrer da criação deste documento.

Torna-se possível considerar o seguinte: afigura-se necessária uma alteração à Portaria de Vinculação ao CAAD, retirando-se das exceções da vinculação da Administração Tributária a matéria em análise, abrindo-se as portas da arbitragem às questões com ela relacionadas, ainda que para tal tenha que se ter em consideração questões como o procedimento previsto no artigo 91.º da Lei Geral Tributária (LGT), ou o conseqüente ato de liquidação.

No que diz respeito ao procedimento previsto no artigo 91.º da Lei Geral Tributária (LGT), que é o procedimento relativo ao pedido de revisão da matéria tributável, o mesmo encerra a possibilidade de o contribuinte deduzir pedido de revisão da fixação da matéria tributável através de métodos indiretos, pedido este que é

suspensivo do ato de liquidação, nomeando-se, neste seguimento, um perito da Administração Tributária e um perito do contribuinte, podendo ainda nomear-se um perito independente, que irão – através de um debate contraditório – decidir sobre a fixação impugnada, tentando atingir um acordo.

Se este acordo for atingido, a liquidação é efetuada com base na matéria coletável acordada. Se não se atingir acordo, o órgão competente pela fixação em primeira instância, decide sobre a nova fixação, de acordo com o parecer dos peritos.

Ora, perante o regime atual, e até de acordo com autores como Jorge Lopes de Sousa¹⁰⁵, porque não permitir ao contribuinte que, em caso de desacordo, recorra ao tribunal arbitral para se decidir sobre a fixação da matéria coletável que pretende ver impugnada?

Também existe, em sede da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro, a consagração de um requisito inicial – o do esgotamento dos meios administrativos – para que o contribuinte possa recorrer ao tribunal arbitral. Então, também se apraz considerar que faz sentido a consagração de um mesmo requisito inicial – o do esgotamento do pedido de revisão da matéria tributável – com posterior recurso ao tribunal arbitral em caso de desacordo.

Parece que tal solução permite que se afastem os argumentos de excessivo número de processos que se formariam no tribunal arbitral se se abrissem as portas a esta temática, bem como os argumentos de que passaria a desvanecer-se um certo filtro em relação às ações que dão entrada em processo arbitral.

Assim, é o nosso entendimento, a consagração desta possibilidade, com o requisito prévio do artigo 91.º da Lei Geral Tributária (LGT), permitindo quer ao contribuinte satisfazer a sua pretensão, quer ao tribunal arbitral manter alguns dos seus requisitos.

No que diz respeito ao conseqüente ato de liquidação, uma vez que uma decisão da jurisprudência arbitral já considera possível a análise a um ato de liquidação que tenha na sua base atos de fixação indireta da matéria tributável e da matéria coletável (Processo Arbitral 694/2014-T), faz sentido que se considere que o ato de liquidação,

¹⁰⁵ SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4

uma vez aberta a porta à temática em análise, se abra também a mesma porta ao conseqüente ato de liquidação. No entanto, uma vez que a discussão da fixação da matéria tributável já terá lugar à sua ação própria, a liquidação não deve ser apreciada com base em fundamentos da fixação da matéria tributável, e sim, apenas, em fundamentos do próprio ato de liquidação.

Ainda que ligeiramente atípico, o regime que agora se propõe foi aquele que se considerou como mais oportuno, mais capaz de proporcionar uma melhor realização da justiça, mais ousado também, mas sem perder a capacidade de solidez que o instituto da arbitragem tem demonstrado até ao momento.

Conclusão

A presente dissertação propunha-se a, partindo de uma análise do âmbito material da arbitragem tributária, identificar a situação específica dos atos de fixação da matéria tributável através de métodos indiretos como matéria excluída do âmbito de vinculação da Administração Tributária, propondo-se neste seguimento uma solução legal que permitisse abranger esta temática no âmbito de aplicação do artigo 2.º n.º 1 DL 10/2011, de 20 de janeiro.

Partiu-se de uma breve análise do instituto da arbitragem e da sua introdução no direito fiscal, e de uma análise mais pormenorizada e de contexto acerca do âmbito material da arbitragem tributária, para se ir afinando no tema, de modo a se ir ao encontro da situação específica em análise.

Depois de percorridas variadas monografias, e artigos, bem como jurisprudência, estes documentos foram reveladores de necessidades específicas do sistema jurídico-fiscal que poderão ver a sua resolução num alargamento do âmbito material da arbitragem tributária. Isto porque, desde logo, foi possível concluir que o tema da arbitragem em sede de determinação da matéria coletável através de métodos indiretos sempre se revelou pacífico entre a doutrina, precisamente por se considerar que era neste âmbito que o instituto da arbitragem poderia encontrar os elementos necessários para singrar de futuro.

Para além do facto do tema da avaliação através de métodos indiretos se considerar tema por excelência para a introdução da arbitragem, outras necessidades, como a especialidade dos árbitros, podem ser também satisfeitas com a adaptação do regime legal que agora se propõe. Uma vez que os árbitros em direito fiscal são dotados de tamanha especialidade e conhecimentos técnico-jurídicos, parece paradoxal não se utilizarem essas mesmas capacidades no âmbito dos litígios que mais podem proporcionar a utilização desses conhecimentos, uma vez que, muitas vezes, a Administração Tributária gozou de uma maior margem de discricionariedade na decisão que originou o litígio.

Tornou-se, assim, possível concluir que a introdução do instituto da arbitragem em direito fiscal foi um passo muito importante para a atualização do sistema, mas que, e ao contrário do que parecia ser vontade aquando desta introdução, pouco evoluiu com o passar dos anos e com o demonstrar de resultados, ficando um pouco aquém das possibilidades que agora poderia trazer para o regime legal existente.

No caso concreto da avaliação através de métodos indiretos, foi possível verificar em autores como Rui Duarte Morais, a indicação de que esta temática ficou excluída do âmbito de vinculação da arbitragem, aquando da introdução do instituto, mediante a intenção de, no futuro, se criar um regime próprio que permitisse a sua inclusão. Ultrapassado está o momento, consideramos, em que a necessidade desta alteração se sobrepõe às dificuldades que poderá a mesma acarretar.

Ainda que com pouco acolhimento entre a doutrina portuguesa, o caminho a que nos propusemos com a presente dissertação considera-se confirmado uma vez que, confirmadas também as premissas que serviram de base à elaboração da dissertação, se demonstrou como necessária (e urgente) a alteração ao regime jurídico da arbitragem tributária, uma vez que o instituto se encontra “estagnado”, não podendo efetivamente o contribuinte usufruir de todas as suas virtudes e vertentes.

É possível, assim, concluir que os objetivos a que esta dissertação se propôs foram atingidos, reforçando-se o entendimento que já se detinha aquando da escolha do tema, conforme ora se demonstrou.

Jurisprudência

Foram analisados os seguintes acórdãos, e decisões dos tribunais arbitrais:

Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE):

- Acórdão Tribunal de Justiça da União Europeia, 12 de junho de 2014, Proc. C-377/13;

Supremo Tribunal Administrativo (STA):

- Acórdão Supremo Tribunal Administrativo, 13 de novembro de 2013, Processo 0897/13;
- Acórdão Supremo Tribunal Administrativo, 18 de maio de 2011, Processo 0156/2011;
- Acórdão Supremo Tribunal Administrativo, 28 de outubro de 2009, Processo 595/09

Tribunal Central Administrativo do Norte (TCA/NORTE):

- Acórdão Tribunal Central Administrativo do Norte, 15 de novembro de 2013, Proc. 00122/03;

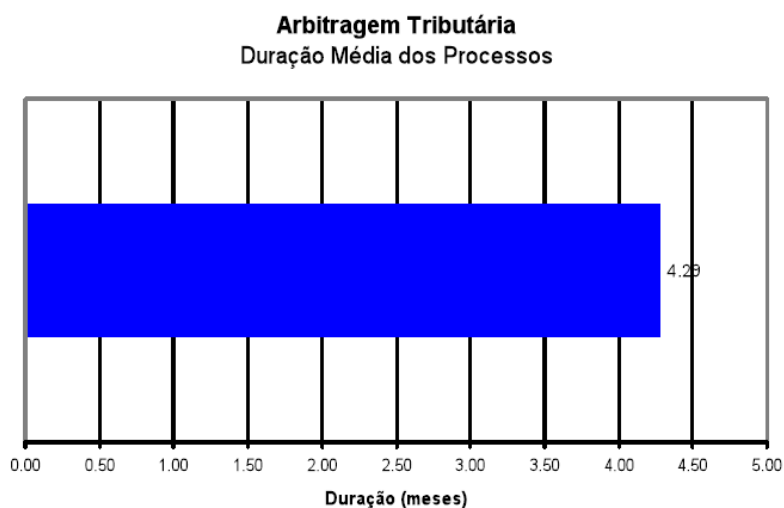
Tribunal Arbitral:

- Processo do Tribunal Arbitral 17/2012-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 70/2012-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 118/2012-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 175/2013-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 188/2013-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 90/2014-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 310/2014-T;
- Processo do Tribunal Arbitral 694/2014-T;

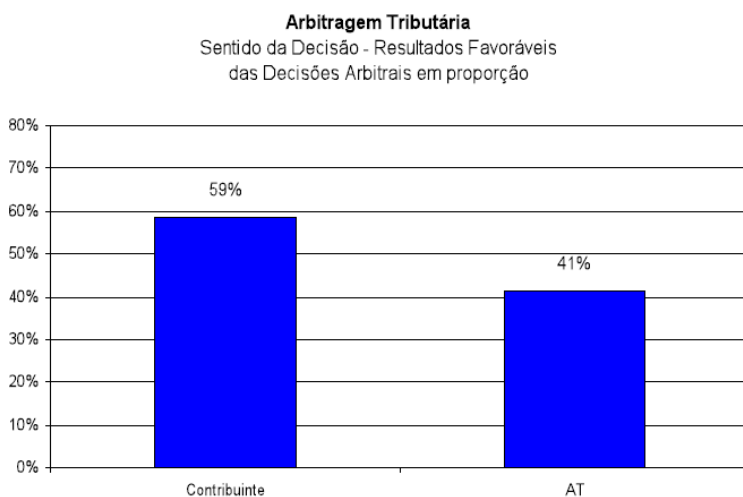
- Processo do Tribunal Arbitral 198/2015-T;

Anexos

Anexo 1: “Duração Média dos Processos”¹⁰⁶



Anexo 2: “Sentido da Decisão – Resultados Favoráveis das Decisões Arbitrais em Proporção”¹⁰⁷



¹⁰⁶ Anexo1: SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4 – “Duração Média dos Processos” [Documento de Imagem: Gráfico].

¹⁰⁷ Anexo2: SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4 – “Sentido da Decisão – Resultados Favoráveis das Decisões Arbitrais em Proporção” [Documento de Imagem: Gráfico]

Bibliografia

ALMEIDA, Samuel Fernandes de – “Primeiras Reflexões Sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária. In. **Estudos em memória do Prof. J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 381-416.

CALDEIRA, João Damião - “Boas práticas no procedimento tributário de inspeção: pontos nevrálgicos e falhas no procedimento inspetivo.” In. **Justiça Tributária** n.º 5. Julho/Setembro de 2014.

CALHAU, António Francisco de Almeida – “Arbitragem Tributária”. **Julgar**. N.º 26, 2015, p. 182-190.

CAMPOS, Diogo Leite de – “A Arbitragem Tributária: ‘A Centralidade da Pessoa’”. Coimbra: Editora Almedina, 2010. ISBN: 978-972-40-4223-7

CAMPOS, Diogo Leite – “Arbitragem no Direito Tributário”. In **Homenagem ao Prof. Doutor Sousa Franco**. Lisboa: 2006. Vol. I, p. 739-748

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD) – Intervenção do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD na sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal. Lisboa: 21.12.2010. Disponível em <http://www.caad.org.pt/index.php/content/content/id/47>. [Consult. 15.03.2016].

Cit. ESQUIVEL, José Luís – “A Arbitragem Institucionalizada e os Conflitos de Direito Administrativo”. In. **Mais Justiça Administrativa e Fiscal: arbitragem**. Lisboa: Edições CAAD, 2010. ISSN 978-972-32-1887-9. P.122.

Cit. PAIVA, Carlos – “O Processo de Execução Fiscal”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008. P. 106.

Cit. SERRA, Manuel Fernando dos Santos – “A Arbitragem Administrativa em Portugal: Evolução Recente e Perspectivas”. In. **Mais Justiça Administrativa e Fiscal: arbitragem**. Lisboa: Edições CAAD, 2010. ISBN 978-972-32-1887-9. P.24.

Cit. SIMÕES, Francisco Geraldes – “A Arbitrabilidade dos Atos de Liquidação por Métodos Indiretos”. In. **Revista Arbitragem Tributária** n.º 1, CAAD, 2014, pp.18-21. Circular do Ministério das Finanças e da Administração Pública, n.º 53/2011, Série II. Assunto: Regime da arbitragem tributária.

Dicionário Enciclopédico *Koogan Larousse* Seleções, Volume I, Léxico Comum. Paris: *Librairie Larousse*; Rio de Janeiro: Editora Larousse do Brasil, 1979. 3.^a Edição.

DOMINGOS, Francisco Nicolau e CONCEIÇÃO, Ana Filipa – *Legislação Processual Tributária: Geral e Arbitral*. Lisboa: Quid Juris? -Sociedade Editora, Lda., 2015. ISBN: 978-972-724-730-1. P. 223 e seguintes.

FERREIRA, Carlos Lobato – “A Arbitragem em Matéria Tributária”. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

FONSECA, Isabel M. – “A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2012. ISBN: 978-972-40-4659-4.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. “A Arbitragem Tributária”. Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto. 2012, p. 8

MACHADO, João Baptista – **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**. 18.^a Reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2010. ISBN: 978-972-40-0471-6.

Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, lavrado entre o Estado Português e a União Europeia, 17 de maio de 2011.

MORAIS, Rui Duarte - “Manual de Procedimento e Processo Tributário.” Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2012. ISBN: 978-972-40-5021-8.

MORAIS, Rui Duarte - “Avaliação Indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial”. In. **Estudos em memória do Prof. J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011.

NABAIS, José Casalta – “Reflexões sobre a Introdução da Arbitragem Tributária”. In. **Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Coimbra: 2012. Vol. V. p. 751-778.

OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – “Arbitragem de Litígios com Entes Públicos”. Lisboa: Editora Almedina, 2007. ISBN: 978-972-40-3098-2. P. 83-99

PALMA, Clotilde Celorico – “O Orçamento de Estado para 2010 e a arbitragem em matéria tributária”. In. **Coletânea de Estudos de Fiscalidade e de Contabilidade: 10 Anos de GEOTOC | 10 Anos em memória do Professor Sousa Franco**. Lisboa: 2010.

Parecer Sancionado por Despacho de Sua Exa. o Provedor de Justiça – “Alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária”, de 14 de novembro de 2011.

PEREIRA, Paula Rosado – “The Material Scope of Tax Arbitration”. In. **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 85-96.

PRATA, Ana. “Dicionário Jurídico”. 5.^a Edição. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008. ISBN: 978-972-40-3393-8.

Revistas “Arbitragem Tributária”. Publicações CAAD. N.ºs 1-5.

RIBEIRO, João Sérgio. “Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável”. Coimbra: Edições Almedina, S.A. 2014. ISBN: 978-972-40-4159-9

RIBEIRO, João Sérgio – “Principles of Tax Arbitration”. In **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Lisboa: Editora Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6075-0. P. 37-48.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “Lições de Finanças Públicas”. 5.^a Edição, Refundida e Atualizada (Reimpressão). Coimbra: Coimbra Editora, 1997. ISBN: 972-32-0673-0

RIBEIRO, Nuno Cerdeira – “O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: reflexões acerca da articulação com o processo administrativo”. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. ISBN: 978-975-40-5175-8.

ROCHA, Joaquim Freitas da – “Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms”. In **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Lisboa: Editora Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6075-0. P. 17-35.

ROCHA, Joaquim Freitas da – “Jurisdição arbitral tributária e *Kompetenz-kompetenz* jurisdicional. Decisão Arbitral Tributária de 9.12.2014, P.478/2014-T.” **Justiça Tributária**. N.º 6, Outubro/Dezembro 2014. P. 23-32.

SERRA, Manuel Fernando dos Santos – “Administrative and Tax arbitration – grounds and ethical perspective”. In **The Portuguese Tax Arbitration Regime**. Lisboa: Editora Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6075-0. P. 11-16

SOUSA, Jorge Lopes de – “Algumas Preocupações sobre o Regime da Arbitragem Tributária”. In **Estudos em Memória do Professor J.L. Saldanha Sanches**. Coimbra: 2011. Vol. 5, p. 211-232.

SOUSA, Jorge Lopes de – “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”. In. **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Editora Almedina, S.A., 2013. ISBN: 978-972-40-5061-4.

SOUSA, Jorge Lopes – “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado”. Vol. I. Lisboa: Editora Áreas, 2011. ISBN: 978-989-80-5861-4.

TEIXEIRA, Glória – “Manual de Direito Fiscal.” 2.^a Edição, Reimpressão. Porto, Edições Almedina, S.A., 2012. ISBN: 978-972-40-4155-1.

TEIXEIRA, Joana Santos – “A Prática Jurídica da Arbitragem Tributária: Estudos de Casos”. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

TRINDADE, Carla Castelo – “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6213-6.

VASQUES, Sérgio e TRINDADE, Carla Castelo – “O âmbito material da arbitragem tributária”. In. **Cadernos de Justiça Tributária n.º 00**. Braga: Abril/Junho de 2013. ISSN: 2182-9780.