



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

CARLA ALEXANDRA ROCHA GUIOMAR

OUTUBRO - 2016



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

CARLA ALEXANDRA ROCHA GUIOMAR

ORIENTAÇÃO:

PROF. DR. JOAQUIM MIRANDA SARMENTO

OUTUBRO - 2016

Agradecimentos

Gostaria de agradecer em primeiro lugar ao Professor Doutor Joaquim Miranda Sarmiento, orientador da dissertação, pelo profissionalismo, dedicação e por toda a paciência que teve desde o início deste trabalho.

Um agradecimento muito especial, às minhas colegas de trabalho e grandes amigas Rafaela Dias Regra e Daniela Pessoa Tavares, por todo o apoio, interesse e motivação que me deram nesta fase.

Aos meus familiares, em especial aos meus pais e ao meu padrinho Paulo Luís, pelo amor incondicional e incentivo que sempre me deram.

Ao meu namorado David Cândido, por toda a compreensão demonstrada neste período.

Aos meus amigos Nuno Ramos, Inês Duarte e Rafaela Agulha por todos os bons momentos.

Por último, gostaria de agradecer aos meus avós que tanto fizeram por mim e onde quer que eles estejam eu sei estão orgulhosos...

A todos, muito obrigado!

“If I have seen further it is by standing on the shoulders of giants”

Isaac Newton

Resumo

Este trabalho tem como objetivo a análise da evolução da arbitragem tributária em Portugal. Para o efeito, foram observados 589 processos entrados e terminados pelo CAAD no período compreendido entre 2011 e 2014. Com essas observações foram estudadas as seguintes variáveis: tribunal, juros indemnizatórios, decisão a favor da AT, decisão a favor do contribuinte, decisão parcial, voto vencido, IABA, IMT, IMI, IRS, IRC, ISP, IUC, IVA e ISelo. O estudo destas variáveis teve como finalidade: (i) a análise dos anos da decisão e do imposto em causa; (ii) o tipo de decisão proferida (se a favor do contribuinte, ou se a favor da AT); (iii) o número de árbitros envolvidos no processo; (iv) o valor solicitado pelo contribuinte; (v) se houve o pagamento de juros indemnizatórios; (vi) a evolução do número de processos entrados desde 2011; (vii) e verificar quais são os impostos com mais processos s no CAAD.

No estudo foi efetuada uma análise de regressão através de uma tabela de Probit, de modo a verificar as decisões proferidas a favor do contribuinte. Desta análise conclui-se, como já havia sido concluído noutros estudos efetuados pelo CAAD, que tendencialmente as decisões proferidas pelo tribunal arbitral são favoráveis ao contribuinte e contra a AT (CAAD, 2013). Também foi possível verificar que a maioria dos impostos em litígio no CAAD são de anos posteriores a 2012, e que o montante da causa não tem qualquer influência no tipo de decisão proferida. Quanto ao imposto mais reclamado junto do CAAD, concluímos que é o IRC representando cerca de 31% dos processos entrados. Nos casos em que o tribunal arbitral é composto por três árbitros, a maioria das decisões é proferida sem que tenha havido voto vencido de um dos árbitros.

Palavras-chave: impostos, arbitragem tributária, sistema fiscal português.

Abstract

This study aims to analyse the evolution of tax arbitration in Portugal. For this purpose, were observed 589 CAAD processes which were received and concluded between 2011 and 2014. The following variables were observed: court, compensatory interest, decisions in favour of Portuguese Tax Authorities, decisions in favour of the taxpayer, partial decisions, opposite vote, IABA, IMT, IMI, IRS, IRC, ISP, IUC, IVA and ISelo. The aim of the study of these variables was to analyse: (i) the years of the decisions and the tax in question; (ii) the type of decision (in favour of the taxpayer or in favour of the Portuguese Tax Authorities); (iii) the number of arbitrators involved in each process; (iv) the amount requested by the taxpayers; (v) if there was the payment of compensatory interest; (vi) the evolution of the number of cases brought since 2011; and (vii) which tax have more processes in CAAD. The study was carried out by a regression analysis using a Probit table, in order to verify the judgments given in favour to the taxpayer. From this analysis it was concluded that the decisions taken by the arbitral court are favourable to the taxpayer and against the Portuguese Tax Authorities, as had been done in other studies carried out by the CAAD (CAAD, 2013). It was also observed that the most of the disputed taxes in CAAD relates to the years beyond 2012, and the amount in discuss has no influence on the type of decision. Additionally, we concluded that the most claimed tax to the CAAD is IRC that represents about 31% of the new cases. As to the cases in which the arbitral court is composed by three arbitrators, the most of the decisions are made without having been outvoted of one of the arbitrators.

Keywords: taxes, tax arbitrage, Portuguese tax system.

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo	ii
Abstract.....	iii
Índice de Figuras	v
Índice de Tabelas	v
Lista de Abreviaturas.....	vi
Introdução.....	1
Capítulo 2 – Revisão de Literatura	4
2.1 – Conceito de arbitragem.....	4
2.2 – Vantagens e desvantagens da arbitragem tributária	6
2.3 – Origem e aplicação da arbitragem tributária em Portugal	9
2.4 – A justiça como condicionante económico	12
Capítulo 3 – Metodologia e Dados	15
3.1 – Metodologia.....	15
3.2 – Dados	18
Capítulo 4 – Resultados.....	22
4.1 – Análise estatística	22
4.2 – Testes econométricos.....	31
Capítulo 5 – Conclusão	35
5.1 – Conclusões.....	35
5.2 – Limitações	36
5.3 – Investigação futura	37
Referências bibliográficas	38

Índice de Figuras

Figura 1 – Processos por ano de imposto reclamado	22
Figura 2 – Decisões por Ano	23
Figura 3 – Percentagens de Decisões por Ano	24
Figura 4 – Número de Processos por Imposto.....	25
Figura 5 – Percentagem de Decisões por Imposto	26
Figura 6 – Número de Decisões por Valor de Processo	28
Figura 7 – Decisão a favor do contribuinte e valor do processo	29

Índice de Tabelas

Tabela I – Estatística descritiva	19
Tabela II – Matriz de correlação.....	20
Tabela III – Tipo de Decisões Conforme o Imposto	27
Tabela IV – Tabela de decisões	30
Tabela V – Probit a favor do contribuinte	32

Lista de Abreviaturas

AAA – *American Arbitration Association*

ADR – *Alternative Dispute Resolution*

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CEO – *Chief Executive Officer*

EBTP – *European Business Test Panel*

UE – União Europeia

EUA – Estados Unidos da América

FMI – Fundo Monetário Internacional

IABA – Imposto Sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

IMI – Imposto Municipal Sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISelo – Imposto do Selo

ISP – Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LAV – Lei da Arbitragem Voluntária

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCA – Tribunal Central Administrativo

Introdução

Dada a elevada pendência dos processos nos tribunais tributários portugueses, foi necessário encontrar uma solução de modo a acelerar o proferimento de decisões e aliviar os tribunais judiciais (Cravina de Sousa, 2014). Esta pendência dos tribunais portugueses afeta económica e socialmente o país (Sousa M., 2016). A não proferição de uma decisão por parte dos tribunais fiscais e a consequente pendência dos montantes em causa dos processos têm efeitos devastadores tanto para os contribuintes, como para o Estado. Em outubro de 2011, os processos pendentes nos tribunais fiscais representavam 10,5 mil milhões de euros o que correspondia a 4% do PIB (Villa-Lobos, 2011). Assim, era importante resolver esta lacuna no sector judicial encontrando uma solução para diminuir tanto o número de litígios pendentes, como a morosidade no proferimento de decisões, tornando o sistema fiscal bem mais credível e justo.

A arbitragem tributária surge através do memorando da Troika, como uma das medidas fiscais de combate à crise económica, através da redução de processos pendentes nos tribunais tributários (Villa-Lobos, 2011). Em setembro de 2011, Portugal tornou-se pioneiro a nível europeu implementando a arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico português. Até então, a única forma de impugnação de litígios fiscais era através dos tribunais judiciais tributários.

Após cinco anos da arbitragem tributária em Portugal continuam a existir opiniões favoráveis e opiniões desfavoráveis quanto à descentralização do poder do Estado para a arbitragem tributária. No entanto, não existem ainda muitos estudos sobre o tema e principalmente sobre os resultados proferidos. Neste sentido, o objetivo principal deste trabalho é estudar os primeiros anos de existência da arbitragem

tributária em Portugal, através da análise de 589 processos que deram entrada no CAAD entre 2011 e 2014.

Consequentemente, pretende-se com este estudo responder às seguintes questões: qual é o imposto mais impugnado no tribunal arbitral? As decisões proferidas no CAAD são maioritariamente favoráveis ao contribuinte ou à AT? O número de processos que dão entrada no tribunal arbitral tem vindo a aumentar ao longo destes anos? Das decisões proferidas por três árbitros a maioria destas decisões é proferida com o voto vencido de um desses árbitros? De que ano são a maioria dos impostos que deram entrada no CAAD de 2011 a 2014? E se o montante em litígio tem alguma influência na decisão proferida (a favor do contribuinte ou a favor da AT).

Assim, com este estudo foi possível concluir que a maioria das decisões proferidas pelo CAAD foi favorável ao contribuinte e contra a AT. De igual modo este estudo possibilitou compreender que a maioria dos impostos em litígio no tribunal arbitral tributário é de anos posteriores a 2012 e que o montante do litígio não tem qualquer influência no tipo de decisão proferida.

Quanto ao imposto mais reclamado no CAAD, concluímos que o IRC é o imposto mais contestado com cerca de 31% dos processos entrados neste tribunal. Relativamente ao voto vencido, verificou-se que nos casos em que o tribunal arbitral é composto por três árbitros, a maioria das decisões é proferida sem que tenha havido voto vencido de qualquer um dos árbitros.

Adicionalmente, foi possível verificar que o número de processos que deram entrada no CAAD foram aumentando ao longo dos anos de existência da arbitragem tributária em Portugal.

A tese está estruturada da seguinte forma: o capítulo seguinte, revisão de literatura, será apresentado o conceito de arbitragem, vantagens e desvantagens da arbitragem tributária, a sua origem e a aplicação da arbitragem tributária em Portugal, tendo a justiça como condicionante económico. No Capítulo 3 encontram-se a metodologia no subcapítulo 3.1 e os Dados no subcapítulo 3.2. Quanto à análise de resultados está descrita no Capítulo 4, sendo o subcapítulo 4.1 da análise estatística e o 4.2 dos testes econométricos. No último Capítulo são expostas as conclusões, as limitações do estudo, assim como, a indicação de futuras investigações

Capítulo 2 – Revisão de Literatura

O principal objetivo deste trabalho consiste em efetuar uma análise ao desempenho da arbitragem tributária nos primeiros anos da sua existência. Mais concretamente sobre a importância deste método para a redução dos processos pendentes nos tribunais tributários. Tratando-se de um tema relativamente recente em Portugal e porque a arbitragem tributária não existe em muitos outros países a nível mundial, houve alguma dificuldade em efetuar a revisão de literatura no âmbito deste trabalho.

Devido a escassez de estudos semelhantes sobre o tema em apreço este trabalho assume um papel relevante.

2.1 – Conceito de arbitragem

Nem todos os conflitos resultam em impugnações judiciais e por esse motivo existem outros métodos que podem ser utilizados para além da contestação judicial. Estes métodos surgem como alternativas ao litígio judicial com o objetivo de oferecer uma via mais eficiente e menos dispendiosa na resolução de disputas.

A arbitragem foi introduzida em Portugal em 1986 pela Lei n.º 31/86, de 29 de agosto, como um método alternativo à resolução de litígios, sendo posteriormente revogada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro, onde se encontra prevista atualmente. Com a Lei do Orçamento do Estado para 2010, foi prevista a autorização legislativa com vista à introdução de legislação no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária.

Os métodos alternativos de resolução de disputas (ADR¹) são considerados métodos “amigáveis” que tem como objetivo a resolução de conflitos. Com estes métodos as disputas são solucionadas particularmente, sem que as partes recorram aos tribunais públicos (*International Arbitration Attorney Network*, 2015). A possibilidade de resolução de conflitos antes ou durante os procedimentos administrativos formais dos processos judiciais aumenta com o recurso a estes métodos (Sanbar, 2007). Tendo em conta a simplificação e a melhoria do sistema judicial, têm sido transferidas competências para instâncias não judiciais e estes métodos têm sido promovidos em países desenvolvidos tanto na UE como nos Estados Unidos da América (Araújo, 2005).

A arbitragem é definida como sendo um importante mecanismo alternativo aos tribunais judiciais para resolver litígios entre a Administração Fiscal e Aduaneira e os contribuintes (Núncio, 2011). Segundo Fontes (2007), um dos grandes objetivos da introdução da arbitragem tributária em Portugal foi a libertação dos tribunais judiciais tributários, uma vez que o recurso a este método liberta os tribunais em benefício dos seus “utentes”. Na redação do acórdão n.º 99A1015 do STJ a arbitragem é definida como sendo:

“(...) contratual na sua origem, privada na sua natureza, e, porque o Estado quebrou o monopólio do exercício da função jurisdicional por reconhecer a sua utilidade pública, jurisdicional na sua função e pública no seu resultado” (Supremo Tribunal de Justiça, 2000).

No regime que introduziu a arbitragem tributária no ordenamento jurídico nacional (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro), a arbitragem tributária é definida como sendo uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos de domínio

¹ ADR é a sigla frequentemente utilizada para referir os métodos alternativos de resolução de disputas a nível internacional.

fiscal, tendo como principais objetivos reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, aumentar a celeridade na resolução de litígios e reduzir a pendência nos tribunais. Também o artigo 209.º da CRP faz referência aos tribunais arbitrais como um meio alternativo de resolução de litígios, sendo deste modo demonstrado com a redação deste artigo o reconhecimento constitucional dos mesmos.

A decisão arbitral tem o mesmo valor e a mesma força obrigatória e executiva que a sentença proferida por um tribunal judicial, conforme descreve o artigo 42.º n.º7 da LAV. Também Soutelinho (2013) refere que o tribunal arbitral tributário tem competência para verificar a legalidade de atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte, pagamentos por conta, atos de determinação da matéria coletável e atos de fixação de valores patrimoniais. Assim como, Barrocas (2013) refere que as competências dos tribunais judiciais passam por decidir qualquer questão, a menos que as partes tenham celebrado uma convenção de arbitragem para submeter o litígio a arbitragem voluntária. Nesse caso, os tribunais judiciais deixam de ser competentes a favor da arbitragem.

2.2 – Vantagens e desvantagens da arbitragem tributária

A arbitragem tributária apresenta vantagens tanto para o Estado como para os contribuintes.

A qualificação dos árbitros e os custos relativamente baixos em tempo e em dinheiro são apontadas, por Sanbar (2007), como vantagens deste método. No mesmo sentido, a Direcção-Geral da Política de Justiça (2015) caracteriza a arbitragem como um método desburocratizado, simples e seguro. A simplicidade e a garantia da obtenção de decisões tecnicamente bem fundadas e com a atendibilidade de princípios de

equidade são apresentadas como vantagens da arbitragem, às quais acresce a flexibilidade de procedimentos e a garantia de uma resolução mais célere e menos dispendiosa (Neves, 2013).

Além destas vantagens, os métodos alternativos para a resolução de litígios permitem a redução dos custos associados ao proferimento de uma decisão, designadamente, aqueles que se relacionam com o tempo despendido e, simultaneamente, oferecem maior segurança aos investidores, captando investimento estrangeiro Sternlight (2006), também a AAA² faz referência à arbitragem como sendo esta uma alternativa rentável relativamente aos custos e ao tempo do contencioso (*American Arbitration Association*, 2013). Igualmente, Stipanowich (1988) aponta como vantagens da arbitragem os custos despendido no processo arbitral. O autor refere que pode existir poupança de gastos legais devido à celeridade na proferição de uma decisão por parte do tribunal arbitral e devido à irrecorribilidade da sentença arbitral. Ainda, Stipanowich (1988) considera que a arbitragem pode proporcionar economia de custos no caso das empresas, por desviar menos recursos internos das mesmas.

Quanto à resolução de litígios de infrações sobre patentes, Paradise (1995) refere-se à arbitragem como sendo claramente superior quando comparada com as instâncias judiciais. O autor considera que a superioridade da arbitragem se deve ao facto de esta ser mais cómoda, rápida, simples e económica, do que as instâncias judiciais, assim como, ao facto dos árbitros serem especialistas nos temas em litígio. Para além de todas as vantagens apontadas anteriormente, o autor refere também a flexibilidade da arbitragem como sendo outra das vantagens, uma vez que esta pode ser facilmente adaptada às necessidades das partes em litígio.

² *American Arbitration Association* é uma organização sem fins lucrativos. Tem uma vasta experiência na resolução alternativa de disputas. Os seus serviços são prestados nos Estados Unidos e no exterior através do seu departamento internacional o *International Centre for Dispute Resolution* (ICDR).

A arbitragem para a resolução de conflitos de investimento segue um modelo de arbitragem comercial onde existem fortes presunções de confidencialidade i.e., a menos que seja uma das partes o acesso a argumentos e provas do processo é bastante limitado (Franck, 2005). Também existem vantagens para as empresas, segundo Thomas & Martin (2010). De acordo com estes autores, os CEO's de empresas com baixos lucros incluem, tendencialmente, cláusulas arbitrais nos contratos de trabalho celebrados, uma vez que a arbitragem é menos onerosa e os custos são bastante importantes neste tipo de empresas de baixo rendimento. Igualmente Stipanowich (1988) afirma que a arbitragem pode proporcionar uma economia de custos para o negócio por desviar menos recursos internos especialmente das pequenas empresas e porque a possibilidade de ter um longo processo litigioso pode ter um forte impacto sobre os negócios da empresa.

Além de todas as vantagens referidas anteriormente, são apontadas algumas desvantagens quanto ao recurso à arbitragem tributária em comparação com os tribunais judiciais. A irrecorribilidade da sentença proferida é uma dessas desvantagens, prevista na alínea h) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º3-B/2010, de 28 de abril. Ao contrário da sentença judicial, após ser proferida decisão pelo tribunal arbitral, as partes não podem, em regra, recorrer da referida decisão. Apesar da decisão do tribunal arbitral produzir os mesmos efeitos que uma decisão dos tribunais judiciais de primeira instância, as partes não podem recorrer para tribunal de instância superior (Neves, 2013). As possibilidades de discutir judicialmente o que foi decidido pelos tribunais arbitrais são muito mais reduzidas do que no caso das decisões proferidas pelos tribunais judiciais tributários em processos de impugnação judicial e em ações para reconhecimento de um direito ou interesse legítimos (Sousa J., 2011).

Também Lança & Neto, (2016) refere a recorribilidade limitada da sentença, questionando, igualmente, a possibilidade de assegurar e controlar a independência dos árbitros, face ao facto dos árbitros desempenharem as funções de advogados em escritórios com ligações políticas e exercem atividades partidárias.

2.3 – Origem e aplicação da arbitragem tributária em Portugal

Antes de mais importa referir que Portugal foi o primeiro país da UE a utilizar um método privado e a descentralizar o poder judicial quanto a matérias tributárias.

Portugal foi um país pioneiro quanto à introdução da arbitragem tributária na lei nacional, sendo ainda um exemplo de eficácia e eficiência na resolução de disputas fiscais (Villa-Lobos & Pereira, 2015). Até à entrada da arbitragem tributária em Portugal, apenas os EUA, desde 1990, e a Venezuela, desde 2001, tinham implementado um sistema de arbitragem (Figueiras, 2011).

Decorrente da terceira entrada do FMI em Portugal, foi a *Troika*³ a responsável pela avaliação das contas, pela definição das necessidades de financiamento do país e por toda reestruturação económica necessária. A arbitragem tributária em Portugal surgiu como uma das condições presentes no memorando⁴ da *Troika*, sendo esta uma das medidas necessárias a ser implementada por Portugal, de modo a obter o financiamento da UE. Com o artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), surge a autorização legislativa que permitiu a instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. Em 2011, foi conferido à arbitragem tributária um regime próprio

³ A *Troika* é formada pela Comissão Europeia, pelo Banco Central Europeu (BCE) e pelo Fundo Monetário Internacional (FMI).

⁴ Memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica, de 17 de maio de 2011, este documento descreve as condições gerais sobre a concessão de assistência financeira da UE a Portugal.

através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro do RJAT, no qual resultou a implementação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português como forma alternativa de resolução de conflitos no domínio fiscal. A introdução deste regime teve como principais objetivos o reforço dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, a obtenção de uma maior celeridade na resolução de litígios entre os sujeitos passivos e a AT, bem como, a redução de processos pendentes nos tribunais fiscais de primeira instância.

A arbitragem tributária é definida como uma forma de resolução de litígios, através de um terceiro neutro e imparcial (árbitro), escolhido pelas partes envolvidas no litígio ou designado pelo Centro de Arbitragem. Para a resolução destes litígios são proferidas decisões pelo árbitro, tendo estas o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais dos tribunais tributários.

O único Centro de Arbitragem a funcionar sobre a proteção do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais é o CAAD⁵. Neste sentido, apenas os tribunais arbitrais autorizados pelo CAAD têm competência para proferir uma decisão arbitral em matéria tributária.

O tribunal arbitral pode ser constituído por um árbitro, nos casos em que o sujeito passivo opte por não designar nenhum árbitro e quando o montante do pedido de pronúncia arbitral não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do TCA (60.000 euros). Pode ainda o tribunal arbitral ser constituído por três árbitros quando o sujeito passivo opte por designar um árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia

⁵ O CAAD é um centro de arbitragem de carácter institucionalizado, que funciona a partir de uma associação privada sem fins lucrativos, cuja constituição foi promovida pelo Ministério da Justiça.

arbitral e quando o valor da pronúncia arbitral ultrapasse duas vezes o valor da alçada do TCA.

Dada a importância da celeridade da arbitragem em matéria fiscal foi estabelecido um limite para o tribunal arbitral proferir uma decisão, sendo o período limite de seis meses, podendo este ser prorrogado uma única vez por igual período, i.e. a decisão arbitral não pode exceder, já com a prorrogação, o prazo de um ano.

Segundo o regime de arbitragem tributária, os árbitros devem ter pelo menos dez anos de experiência em direito tributário, podendo ser designado um árbitro não presidente, licenciado em Gestão ou Economia para as questões mais exigentes que justifiquem um conhecimento especializado na área.

Relativamente às custas do tribunal arbitral, estas incluem todas as despesas do processo e os honorários dos árbitros, conforme está definido no Regulamento de Custas aprovado pelo CAAD. Nos casos em que, o sujeito passivo opte por não designar árbitro na data de envio do pedido de pronúncia arbitral, a fixação do montante e a eventual repartição das custas pelas partes deve ser efetuada na data em que for proferida a decisão arbitral. Caso o sujeito passivo opte por designar árbitro, a taxa de arbitragem deverá ser paga na totalidade na data de pedido de constituição do tribunal arbitral. A falta de pagamento da taxa arbitral é causa impeditiva da constituição do Tribunal Arbitral.

Quanto à decisão arbitral, esta é deliberada pela maioria dos árbitros podendo ser decomposta em pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões do processo. O árbitro pode ainda declarar voto vencido da decisão arbitral e da pronúncia parcial. A decisão arbitral em regra não é recorrível, apenas pode ser impugnada caso

seja invocada inconstitucionalidade junto do TC, e caso a decisão esteja em oposição a uma questão fundamental de direito proferida pelo TCA ou STA.

2.4 – A justiça como condicionante económico

De acordo com Lança & Neto, (2016) no início de 2016 existiam 57.869 processos pendentes nos tribunais tributários, totalizando 8,2 mil milhões de euros dos quais 1.250 eram de valor superior a 1 milhão de euros. Sustenta ainda que, os representantes do Fisco têm indicações para recorrer até à última instância, mesmo em situações em que a jurisprudência permite antecipar que o litígio não será ganho, com vista a aumentar o prazo do reembolso dos tributos. Aos processos pendentes em tribunal são acrescidos juros indemnizatórios, que considera serem um grande investimento em Portugal.

A justiça lenta e a fiscalidade em Portugal são apontadas como os principais desafios que as empresas estrangeiras têm de enfrentar para investir em Portugal (Ribeiro, 2015).

O EBTP⁶, estudo realizado pela Comissão Europeia, demonstra que a maioria das empresas está satisfeita com a utilização de métodos alternativos de resolução de litígios, admitindo voltar a utilizá-los novamente. Assim como, grande parte destas empresas admite que prefere recorrer a métodos alternativos de resolução de litígios em vez de recorrer aos tribunais públicos European Commission (2015).

Segundo o estudo efetuado por Dubois, E., *et. al.*, (2013), a eficiência do sistema judicial está claramente ligada à economia e é apontada como um dos indicadores económicos mais utilizado para medir o crescimento do PIB. Assim, o sistema judicial

⁶ *European Business Test Panel* – Corresponde a análises efetuadas pela Comissão Europeia, com recurso a inquéritos, estudos e recolha de informação. Este estudo teve como objetivo recolher informação sobre a utilização dos métodos alternativos de resolução de litígios na União Europeia.

deve ser melhorado de modo a promover a estabilidade económica, o crescimento económico e para captar investimento. Também no estudo de Cabral, C & Pinheiro. A (2002), o Sistema de Justiça é mencionado como sendo essencial para o desempenho económico, podendo o seu mau funcionamento dificultar a exploração de economias de escala, desencorajar o investimento e a correta utilização do capital disponível e introduzir fontes de risco adicionais nos negócios. Também Fernandes (2015) faz referência à melhoria do desempenho económico referindo a celeridade da Justiça aliada à sua eficácia e previsibilidade como sendo requisitos fundamentais, para a captação de Investimento Estrangeiro e para promover uma saudável concorrência entre os agentes económicos. De igual modo, Franck (2005) refere que a arbitragem é utilizada como um mecanismo para promover o investimento estrangeiro.

Ainda Franck (2005) faz alusão a evolução que a arbitragem tem vindo a demonstrar internacionalmente, sendo agora o método preferível quando comparado com outras opções. No entanto, menciona que existem críticas relativamente às decisões tendenciosas proferidas pelos árbitros, revelando alguma preocupação com a falta da participação pública nestes mecanismos. Neste sentido, o autor defende o recurso a mecanismos que permitam verificar as decisões proferidas, com vista a melhorar o sistema, assim como, a criação de um tribunal de recurso que permita a correção de erros legais.

No seu estudo, Keršuliene *et. al.*, (2010), referem que, quanto mais cedo os conflitos forem identificados e resolvidos, maior é a percentagem de sucesso na resolução e menor é o custo.

De acordo com Stromberg (2007), com o crescimento económico e com a globalização, a comunidade jurídica deve estar preparada para a explosão no campo das práticas globais de resolução alternativa de litígios.

Segundo Miranda *et. al.*, (2015), a arbitragem no que respeita a litígios de comércio internacional, apresenta-se como sendo uma válvula de escape à pesada e desatualizada máquina da justiça estatal, inapta a resolver litígios que embora sejam complexos exigem soluções simples, rápidas e eficientes.

No seu estudo, Cabral. C & Pinheiro. A., (2002) referem que os tribunais portugueses têm tido bastantes dificuldades em responder ao número crescente de litígios, o que resulta na acumulação de processos nos tribunais e por conseguinte em mais tempo despendido na resolução dos mesmos. Os autores referem ainda que, a maioria das empresas portuguesas classifica o sistema judicial como sendo inadequado, assim como, consideram que seria vantajoso poderem prever os resultados em tribunal.

Na análise efetuada por Castelar, (2003), mais de um terço das empresas admitiu ter projetos de investimento afetados devido à imobilização do capital enquanto aguardam uma resolução judicial, considerando mesmo ser esta imobilização o que mais impacto causou nas suas atividades. Relativamente à morosidade dos tribunais, o autor identifica como principal razão o crescente número de processos em tribunal, referindo que na maioria das vezes para as causas tributárias, a finalidade não é a luta por um direito, mas sim, o adiamento do cumprimento de uma obrigação. Por outro lado, considera que a escassez de recursos, a legislação e a forma de atuação dos juízes e outros operadores do direito são também razões para a morosidade dos tribunais.

Capítulo 3 – Metodologia e Dados

3.1 – Metodologia

A arbitragem tributária como um meio alternativo de resolução de litígios surge em Portugal, com o objetivo de resolver conflitos fiscais de uma forma mais célere, assim como, pela necessidade de reduzir os processos pendentes nos tribunais portugueses. Com isto, manifesta-se a importância da colaboração entre juristas e economistas dada a complexidade dos litígios fiscais de forma a facilitar as resoluções dos processos. A arbitragem torna-se deste modo essencial numa época de crise económica, como forma de captação de investimento e de estímulo ao crescimento económico por ser um processo simples e de célere resolução de conflitos tributários. A demora na resolução de processos nos tribunais implica um custo elevado para ambas as partes envolvidas. As empresas têm custos associados com a constituição de provisões, enquanto o Estado tem custos relacionados com os pagamentos aos funcionários dos tribunais, com a possibilidade de prescrição das dívidas e com o pagamento de juros indemnizatórios nos casos em que o contribuinte é o vencedor do litígio.

Para este estudo, foram solicitados dados ao CAAD que disponibilizou a informação necessária sobre a data de entrada dos processos, a data em que as decisões foram proferidas e o tipo de decisão. Para além dos dados disponibilizados pelo CAAD, foram também analisados os respetivos acórdãos que estão disponíveis no *site* oficial do CAAD. Com a análise destes acórdãos foi possível identificar outras questões importantes para o estudo que não estavam referidas nos dados disponibilizados, como é o caso do imposto em contestação, o número de árbitros, os votos vencidos e o pagamento de juros indemnizatórios. Os 589 processos foram analisados quanto ao ano

de decisão, ano do imposto, custas do processo, tipo de imposto, valor do imposto em contestação, número de árbitros, votação e tipo de decisão proferida (se a favor da AT, se a favor do contribuinte ou se a decisão foi parcial). Não foram analisados os processos em que o tribunal arbitral declarou incompetência para julgar o caso, os processos em que houve desistência da requerente, bem como os processos que não se encontravam publicados no *site* oficial do CAAD, aquando desta análise. Deste modo, apenas os processos que tenham entrado no CAAD e para os quais tenha sido proferida decisão arbitral entre 2011 e 2014 foram considerados no estudo. Nos casos analisados, o valor de cada um dos processos corresponde ao montante de imposto reclamado pelo contribuinte adicionado dos juros indemnizatórios desse imposto.

Variável dependente:

- *Decisão a favor do contribuinte* mostra as decisões do tribunal arbitral onde o vencedor foi o contribuinte. O valor 1 - *Dummy* indica que a decisão proferida pelo tribunal arbitral foi favorável ao contribuinte e o valor 0 representa que a decisão proferida foi desfavorável ao contribuinte. Espera-se que a propensão desta variável seja no sentido de obter maioritariamente decisões favoráveis ao contribuinte, uma vez que, em estudos anteriores realizados pelo CAAD, o contribuinte foi a parte que mais vezes venceu as causas junto do tribunal arbitral.

As variáveis independentes utilizadas no estudo são as seguintes:

- *Tribunal*, representa os processos que entraram no CAAD e para os quais já existia processo aberto junto dos tribunais tributários. O valor 1 representa os processos provenientes de tribunais tributários e o valor 0 representa os processos que não derivaram dos tribunais tributários. É espectável que o valor desta variável seja

negativo, pois nem todos os tipos de impugnações tributárias podem ser apreciadas pelo CAAD, assim como, por regra a decisão do tribunal arbitral não é recorrível. Pelos referidos motivos, é espectável que o contribuinte aguarde que a decisão seja proferida pelo tribunal judicial tributário.

- *Custas*, a variável representa os montantes despendidos pelas partes envolvidas no processo, junto do tribunal arbitral. Quanto ao valor da variável, esta pode ter o valor mínimo de 76,50 euros e o valor máximo de 120 000 euros, sendo que na análise foram considerados os montantes que cada uma das partes envolvidas no processo despendeu no tribunal arbitral.
- *Valor*, a variável valor corresponde ao montante do imposto em disputa, neste sentido, foi considerado para cada processo o valor do imposto que estava em disputa. O estudo desta variável permitirá perceber se existe alguma tendência entre o número de processos que entram no CAAD e o valor em disputa dos mesmos.
- *Juros indemnizatórios*, esta variável representa o pagamento de juros indemnizatórios pela AT ao contribuinte. Deste modo, o valor 1 desta variável representa que a AT pagou juros indemnizatórios ao contribuinte, enquanto o valor 0 significa que a AT não teve de pagar juros indemnizatórios ao contribuinte. O sinal esperado é positivo, pois, os juros indemnizatórios têm como finalidade indemnizar o contribuinte quando no processo judicial se determine que houve erro da AT, e através desse erro tenha resultado num pagamento de imposto superior ao que era legalmente devido pelo contribuinte.
- *Número de árbitros*, a variável demonstra o número de árbitros que participou da decisão arbitral. Como o tribunal arbitral pode ser constituído por um ou por três

árbitros, esta variável permite identificar o número de árbitros que constituíram o tribunal arbitral.

- *Votação*, esta variável permite verificar o número de votos dos árbitros. O estudo desta variável vai permitir perceber se na maioria dos casos em que o tribunal é constituído por três árbitros a decisão proferida é unanime ou se a decisão é normalmente proferida com voto vencido de um dos árbitros. Nos casos em que o tribunal arbitral foi constituído apenas por um árbitro, o número de votos admitidos no estudo foi 1. Nos casos em que o tribunal arbitral foi constituído por três árbitros, o número de votos considerado foi de 3 votos nos casos em que a decisão proferida foi unanime e 2 nos casos em que houve voto vencido de um dos árbitros.

Voto vencido, esta variável indica os casos em que houve voto vencido de um dos árbitros na decisão do tribunal arbitral. Esta situação apenas se verifica quando o tribunal arbitral é composto por três árbitros, apresentando assim o número 1 – Sim, houve voto vencido de um dos árbitros e 0 – Não, caso não tenha havido voto vencido de um dos árbitros. Quanto ao sinal esperado desta variável, é espectável que seja negativo, dado que, os árbitros são profissionais com muita experiencia e existe jurisprudência que permite consultar decisões anteriores para litígios semelhantes. Além disso, ainda que existam divergências entre os árbitros em algumas decisões, espera-se que não existam na sua maioria.

3.2 – Dados

A tabela de estatística descritiva apresentada de seguida deriva da análise mencionada anteriormente e permite descrever a distribuição dos dados observados:

Tabela I – Estatística descritiva

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
Decisão a favor da AT	589	0.26	0.44	0	1
Decisão a favor do contribuinte	589	0.61	0.49	0	1
Decisão parcial	589	0.13	0.34	0	1
Tribunal	589	0.02	0.15	0	1
Valor	589	232,421.40	944,416.00	33.32	13,400,000.00
Custas	589	3,480.01	9,323.71	76.5	120,000.00
Juros indemnizatórios	589	0.36	0.48	0	1
Número de árbitros	589	1.9	1	1	3
Votação	589	1.85	0.96	1	3
Voto Vencido	589	0.05	0.23	0	1

Tabela I – Estatística descritiva
Fonte própria

Na tabela I estão representadas as 589 observações correspondentes aos quatro anos analisados neste estudo. O ano do imposto em causa vai desde o ano 1989 até ao ano de 2013, como podemos verificar pela análise efetuada na Figura 1.

Quanto ao ano de decisão, este vai desde 2011 até 2014 o que coincide com a análise que foi efetuada na Figura 2.

Relativamente ao valor das taxas de arbitragem que são aplicadas no tribunal arbitral e de acordo com o que se encontra estabelecido no RJAT, estas podem ir desde o valor mínimo de 76.50 euros até ao montante máximo de 120.000,00 euros. Verifica-se com esta análise que na maioria das vezes, é o contribuinte a parte que vence as decisões proferidas pelo tribunal arbitral, apresentando uma média de 61% das decisões favoráveis, contra 26% que foram favoráveis à AT.

O IRC surge como sendo o imposto que tem mais peso com um valor médio de 31% de todos os processos analisados, seguindo-se o IUC com 22%, depois o ISEL e o IRS com 14%, o IVA com 11% o IMI e o IMT com 3% e por último o ISP com 2%. Relativamente aos resultados obtidos para o IUC, sendo este imposto de fácil aplicação e com valores relativamente reduzidos, importa referir que, a maioria dos processos tem a ver com a incidência subjetiva do imposto e não com um erro de cálculo do imposto.

Tabela II – Matriz de correlação

	Ano de imposto	Tribunal	Ano de Decisão	Valor	Custas	Juros Indemniz.	N.º de Árbitros	Votação	IABA	IMI	IMT	IRS	IRC	ISP	IUC	IVA	ISelo
Ano de imposto	1,000																
Tribunal	-0,298	1,000															
Ano de Decisão	0,489	-0,265	1,000														
Valor	-0,082	0,095	-0,072	1,000													
Custas	-0,121	0,011	-0,079	0,510	1,000												
Juros Indemniz.	-0,045	-0,002	-0,022	0,094	0,062	1,000											
N.º de Árbitros	-0,205	0,061	-0,150	0,255	0,316	0,046	1,000										
Votação	-0,209	0,071	-0,168	0,247	0,266	0,068	0,971	1,000									
IABA	0,027	-0,006	-0,017	-0,009	-0,010	-0,031	-0,037	-0,036	1,000								
IMI	0,056	-0,029	-0,074	-0,024	-0,024	-0,037	0,048	0,059	-0,008	1,000							
IMT	-0,145	-0,026	-0,122	-0,034	-0,032	-0,039	-0,067	-0,060	-0,007	-0,031	1,000						
IRS	-0,091	-0,030	-0,118	0,054	0,065	-0,054	-0,013	-0,019	-0,017	-0,073	-0,067	1,000					
IRC	-0,288	0,161	-0,352	0,161	0,200	0,139	0,395	0,385	-0,028	-0,122	-0,112	-0,267	1,000				
ISP	0,071	-0,019	-0,104	-0,021	-0,032	-0,036	0,027	0,034	-0,005	-0,023	-0,021	-0,050	-0,083	1,000			
IUC	0,224	-0,083	0,448	-0,127	-0,181	-0,048	-0,411	-0,416	-0,022	-0,097	-0,089	-0,212	-0,354	-0,066	1,000		
IVA	-0,060	-0,056	0,007	0,005	0,009	-0,014	0,215	0,224	-0,015	-0,065	-0,060	-0,143	-0,240	-0,045	-0,190	1,000	
Iselo	0,298	0,002	0,192	-0,084	-0,083	-0,007	-0,224	-0,217	-0,017	-0,073	-0,067	-0,161	-0,269	-0,050	-0,213	-0,144	1,000

Tabela II – Estatística descritiva
Fonte própria

Na tabela II pretende-se observar o grau de relacionamento entre as variáveis em estudo. Através do coeficiente de correlação 0.971, verifica-se que existe uma correlação positiva e muito forte entre a variável N° de árbitros e a variável Votação. Também a variável Juros indemnizatórios e a variável Valor, têm uma correlação positiva, embora esta não seja tão evidente com um coeficiente de correlação de 0.510. Esta correlação explica-se pelo facto de os juros indemnizatórios estarem diretamente associados ao valor do imposto em disputa. Quanto às demais variáveis, verificamos que praticamente não existe correlação entre os coeficientes.

Capítulo 4 – Resultados

4.1 – Análise estatística

A figura 1 permite verificar o volume de processos que deram entrada no tribunal arbitral de acordo com o ano do imposto, esta figura tem dados desde o ano de 1989 até ao ano de 2013.

Figura 1 – Processos por ano de imposto reclamado

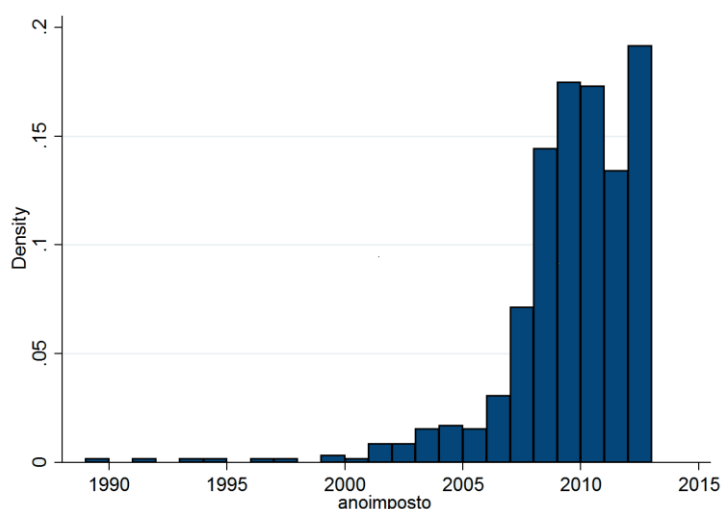


Figura 1 – Entrada de processos por ano de imposto em causa
Fonte própria

Podemos verificar que os primeiros anos, de 1990 a 2001, são os que têm menos processos entrados no CAAD. Do mesmo modo, observa-se que não existem grandes alterações quanto aos anos dos impostos em reclamação junto do tribunal arbitral, mantendo-se mais ou menos constante o número de processos entrados naquele período.

A partir do ano de 2002 até ao ano de 2008 nota-se uma tendência de alargamento do número de processos neste período, sendo que a maior concentração de processos entrados nos tribunais arbitrais se verifica no período entre 2009 a 2013.

Com a análise efetuada na Figura 2, podemos verificar o número de decisões proferidas pelo CAAD em cada ano e observar a sua evolução durante o período de análise.

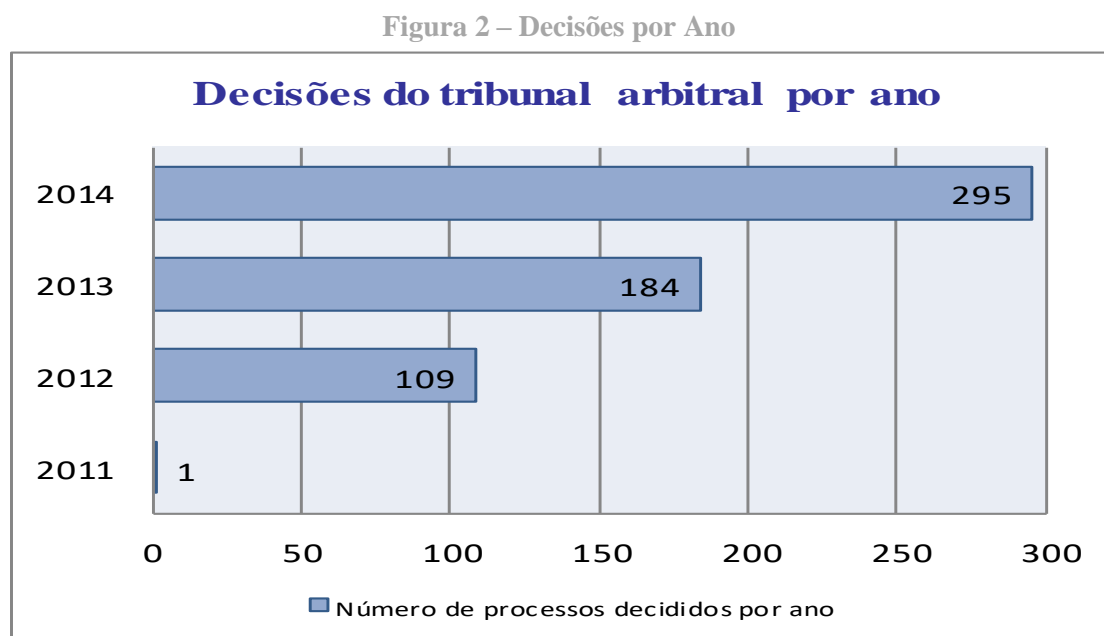


Figura 2 – Decisões por ano
Fonte própria

Na Figura 2 verificamos que as decisões proferidas pelo CAAD vão desde o ano de 2011 e terminam em 2014, por este ser o ano imediatamente anterior à data de início deste estudo. O ano de 2011, por ser o ano de instituição da arbitragem tributária em Portugal, foi o ano que apresentou menos decisões proferidas pelo tribunal arbitral e porque alguns dos processos que entraram em 2011 apenas foram decididos em 2012, resultando também na diminuição das decisões neste ano. O ano de 2012 apresentou um crescimento quando comparado com o ano anterior, com um aumento de cerca de 108 decisões relativamente a 2011. De igual modo, em 2013 também houve crescimento no número de decisões, embora inferior ao observado do ano anterior com o aumento de 75

decisões. Em 2014 verifica-se um crescimento como nos anos anteriores, com cerca de 110 decisões proferidas a mais, em relação ao ano de 2013.

Esta análise permite observar um crescente aumento no número de decisões proferidas pelo CAAD no período em análise.

A análise da Figura 3 permite verificar a percentagem das decisões proferidas pelo CAAD, assim como, a sua evolução para o período em análise.

Figura 3 – Percentagens de Decisões por Ano

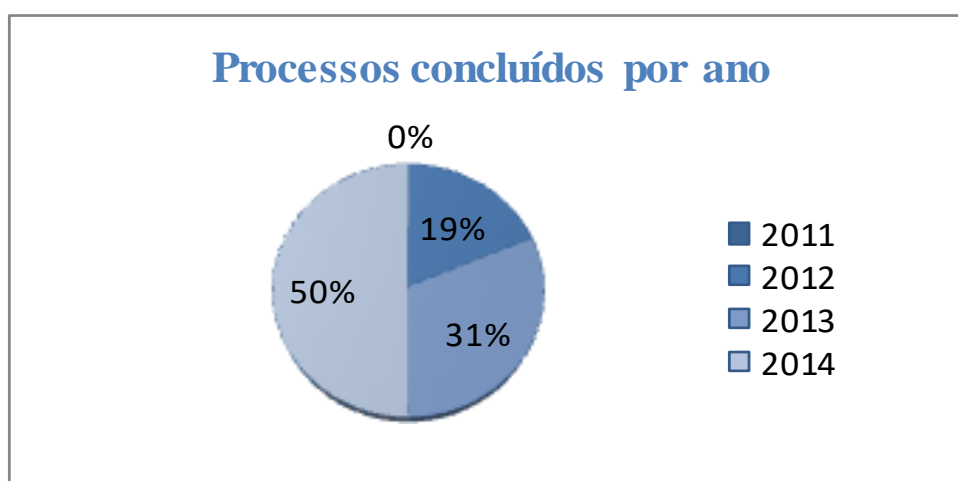


Figura 3 – Percentagem de decisões por ano
Fonte própria

Através deste estudo observamos a percentagem do número de processos que o CAAD concluiu no período de 2011 a 2014. Das percentagens obtidas na Figura 3, confirmasse o crescimento nas decisões proferidas em cada ano conforme verificado na Figura 2.

O ano de 2014 representa metade das decisões proferidas desde que existe arbitragem tributária em Portugal, com 50% do total das decisões proferidas neste ano. Verificamos que 2014 foi o ano com maior percentagem de decisões representando os valores obtidos nos três anos anteriores, 2011 com 0%, 2012 com 19% e 2013 com 31%.

Quanto à evolução do número de decisões proferidas, apenas é possível verificar a partir do ano de 2012, pois 2011 foi o primeiro ano de arbitragem tributária e por esse motivo não existem dados de comparação com anos anteriores. Neste sentido, verifica-se em 2012 uma evolução relativamente a 2011 de cerca de 19% das decisões proferidas nesse ano. No intervalo entre 2012 e 2013, observa-se novamente uma evolução embora inferior de 12% em relação ao período anterior. Por último, no intervalo de 2013 para 2014, observa-se uma vez mais um aumento de 19% do número de decisões proferidas pelo tribunal arbitral nesse ano.

Na Figura 4, é possível verificar o número de decisões proferidas pelo CAAD por imposto para o período em análise de 2011 a 2014.

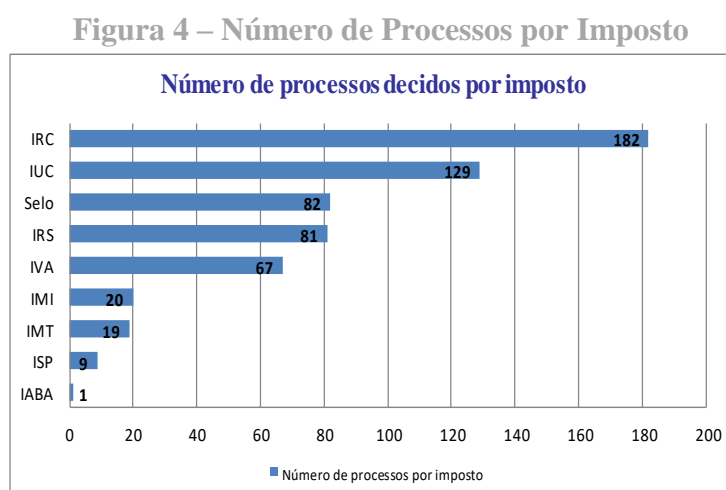


Figura 4 – Número de processos por imposto
Fonte própria

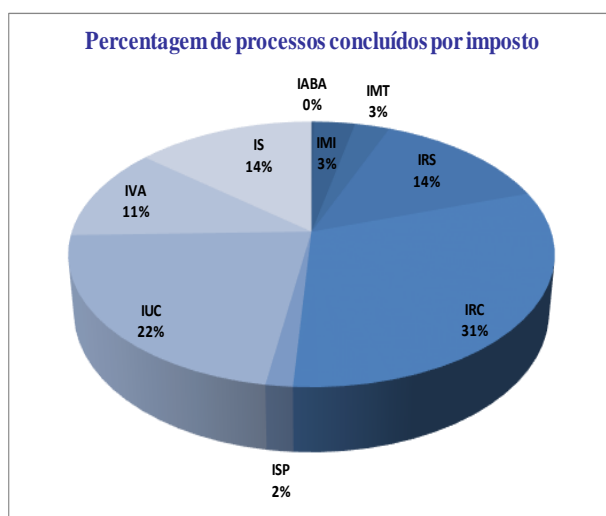
Com este tipo de observação, pode-se verificar quais foram os impostos que mais entraram no CAAD para contestação e por conseguinte, quais foram os impostos menos contestados.

O IRC apresenta-se como o imposto com mais processos entrados no CAAD e por esse motivo é necessário salientar a enorme diferença entre o número de decisões proferidas pelo CAAD em relação a este imposto relativamente aos restantes, com 182

decisões terminadas. O IUC é o segundo imposto mais contestado, com 129 decisões, seguindo-se o ISelo com 82 decisões, acompanhado do IRS com 81, do IVA com 67 decisões, do IMI e do IMT com 20 e 19 respetivamente, do ISP com 9 e por último do IABA com apenas uma decisão proferida. Estes resultados confirmam a análise que foi efetuada na Tabela I, onde verificámos que a média de processos entrados no CAAD seguia a ordem representada na Figura 4.

A Figura 5 permite verificar através de percentagem a quantidade de processos concluídos pelo CAAD por imposto. Pretende-se com esta análise reforçar as conclusões retiradas da análise anterior.

Figura 5 – Percentagem de Decisões por Imposto



*Figura 5 – Percentagem de decisões por imposto
Fonte própria*

À semelhança do que foi observado na Figura 4, é possível verificar na Figura 5 que o IRC é o imposto com a maior percentagem de processos concluídos pelo CAAD, representando 31% da totalidade das decisões proferidas. O IUC é o imposto que se segue ao IRC com 22% dos processos concluídos, seguido do IRS e do ISelo, ambos

com 14% do total das decisões. O IVA aparece apenas com 11% do total dos processos seguindo-se o IMT e o IMI com uma percentagem ainda mais pequena, ambos com 3% de todas as decisões.

Com a Tabela III, pretende-se perceber qual é o imposto com mais percentagem de decisões proferidas a favor do contribuinte e qual é o imposto com mais decisões a favor da AT, assim como perceber qual é o imposto que gera mais juros indemnizatórios.

Tabela III – Tipo de Decisões Conforme o Imposto

Tabela de decisões por imposto									
Imposto	N.º processos	Decisões a Favor do Contribuinte		Decisões a Favor da AT		Decisões Parciais		N.º processos de Tribunal	N.º processos c/ juros indemnizatórios
		N.º Decisões	(%)	N.º Decisões	(%)	N.º Decisões	(%)		
IABA	1	0	0%	1	100%	0	0%	0	0
IMI	20	8	40%	11	55%	2	10%	0	5
IMT	19	6	32%	10	53%	3	16%	0	5
IRS	81	46	57%	27	33%	8	10%	1	24
IRC	182	98	54%	54	30%	30	16%	11	84
ISP	9	2	22%	4	44%	3	33%	0	2
IUC	129	95	74%	20	16%	14	11%	0	41
IVA	67	35	52%	16	24%	16	24%	0	23
Selo	82	69	84%	9	11%	3	4%	2	29
Total	590	359	61%	152	26%	79	13%	14	213

*Tabela III - Tipos de decisões conforme o imposto
Fonte própria*

Da análise à tabela III pode concluir-se que as decisões proferidas pelo CAAD são maioritariamente a favor do contribuinte, com 359 das decisões proferidas neste sentido, contra apenas 152 proferidas a favor da AT e 79 com decisão parcial.

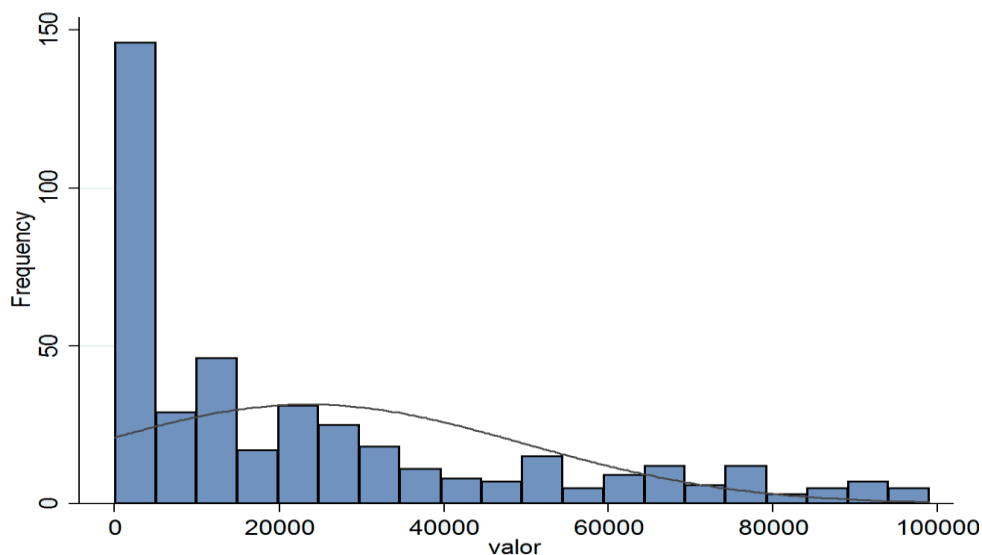
A decisão parcial representa um tipo de decisão em que ambas as partes tiveram uma percentagem de razão no processo e por esse motivo tanto a decisão como as custas são pagas pelas partes, distribuídas de acordo com uma percentagem. O IABA, IMI, IMT e o ISP, são os únicos impostos que contrariam esta tendência de vitórias a favor do contribuinte, embora não o façam de uma forma muito significativa. O maior número

de decisões a favor da AT quando comparadas com as decisões a favor do contribuinte é de apenas 4 no caso do IMT, três no caso do IMI, duas no ISP e uma no IABA.

Verifica-se ainda que o IRC é o imposto que mais gera o pagamento de juros indemnizatórios com 84 processos, seguido do IUC e do IRS com 41 e 24 respetivamente.

Pretende-se com a Figura 6, verificar qual é a tendência dos montantes contestados nos processos que deram entrada no CAAD no período em análise.

Figura 6 – Número de Decisões por Valor de Processo



*Figura 6 - Número de processos por valor de custas de processo
Fonte própria*

Observa-se que a distribuição dos valores dos processos entrados no CAAD não é uma distribuição normal. Nesse sentido, verificamos que os processos que mais entraram nos tribunais arbitrais foram os de montante reclamando de baixo valor, i.e., os processos de valor inferior a 20.000 euros. Os processos com montante reclamado entre 80.000 euros e 100.000 euros foram os que menos deram entrada nos tribunais arbitrais no período em análise.

Pretende-se com a Figura 7 observar a tendência dos valores das decisões que foram proferidas pelo CAAD no período de 2011 a 2014.

Figura 7 – Decisão a favor do contribuinte e valor do processo

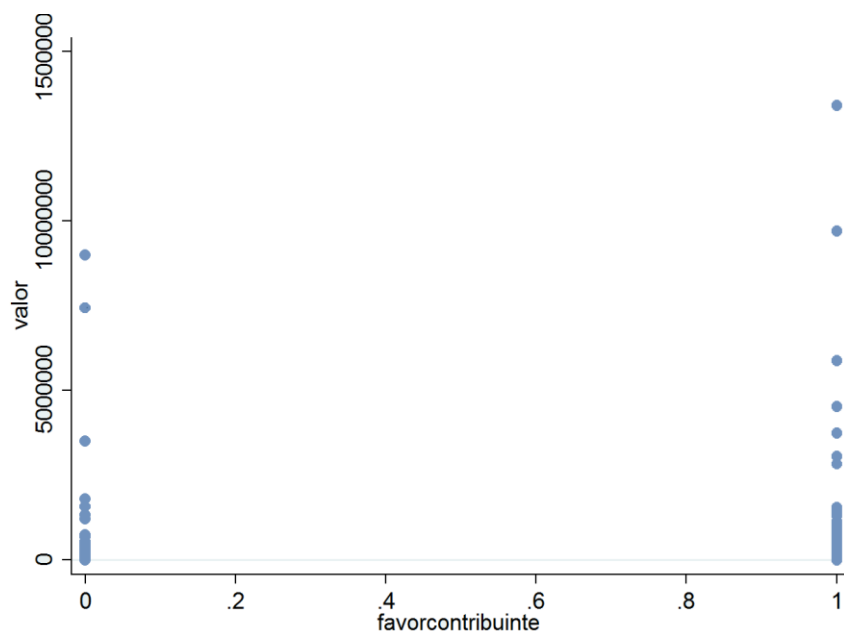


Figura 7 - Decisão a favor do contribuinte e valor das custas
Fonte própria

Para esta representação gráfica não foram consideradas as decisões parciais proferidas pelos tribunais arbitrais, uma vez que estas não demonstrariam qualquer tendência das decisões arbitrais. Apenas foram consideradas as decisões em que o tribunal arbitral proferiu uma decisão a favor de uma das partes, i.e., ou a decisão foi proferida a favor do contribuinte ou foi proferida a favor da AT.

Pode-se verificar com esta análise, que tendencialmente as decisões proferidas pelo CAAD no período em análise são maioritariamente a favor do contribuinte e não a favor da AT. De igual modo, também se se pode observar que os processos de menor valor são os que demonstram uma maior concentração de decisões a favor do

contribuinte. Com o aumento do valor do processo verifica-se menos decisões a favor do contribuinte, porém o mesmo também se verifica para as decisões a favor da AT. Na análise à Figura 6, verificou-se que o número de processos que entram nos tribunais arbitrais foi diminuindo quanto maior era o valor do processo. Esta diminuição pode dever-se ao facto de entrarem no CAAD mais processos de baixo valor, uma vez que, também as decisões favoráveis à AT vão diminuindo quando o valor do processo aumenta.

A análise à Tabela IV, permite verificar de uma forma sintetizada a generalidade das decisões proferidas pelo tribunal arbitral que foram analisadas neste estudo.

Tabela IV – Tabela de decisões

Decisão	Número de decisões	Media do valor dos processos	Desvio padrão	Mínimo	Máximo
A favor do Estado	155	€ 201.403,61	945.873,92 €	€ 143,08	8.994.147,94 €
A favor do contribuinte	359	€ 251.855,41	942.935,71 €	€ 33,32	13.409.078,00 €
Parcial	79	€ 200.552,60	746.751,33 €	€ 402,91	3.504.732,36 €

*Tabela IV – Tabela de decisões
Fonte própria*

Com a análise à Tabela IV observamos o número de decisões proferidas como os valores dessas decisões, os processos em que o contribuinte saiu como vencedor, os processos em que a AT saiu como vencedora e por ultimo os processos em que a decisão final foi parcial.

Em concordância com o que foi comentado na Figura 6, a presente tabela demonstra que das 589 decisões que foram observadas para este estudo, 359 decisões foram favoráveis ao contribuinte, i.e., mais de metade das decisões proferidas foram favoráveis ao contribuinte.

Quanto às decisões favoráveis à AT foram apenas 152 e as decisões parciais foram 79 de todos os processos analisados.

Em média, o valor dos processos em que a decisão do tribunal foi favorável ao contribuinte é de 251.853,87 Euros. Este montante é superior à média do valor das decisões em que a AT saiu como a “vencedora” da decisão, com um valor médio do processo de 204.725,00 Euros. Quanto às decisões parciais o valor médio dos processos em que a decisão foi parcial foi de 200.552,60 Euros. Podemos verificar que a distribuição dos dados presentes na tabela é bastante assimétrica, uma vez que o valor mínimo, qualquer seja a decisão proferida, é bastante inferior ao valor máximo. De igual modo, o desvio padrão é bastante elevado quando comparado com o valor mínimo e com o valor máximo.

4.2 – Testes econométricos

A Tabela V representa uma análise de regressão em que a variável dependente, decisão a favor do contribuinte, indica quais foram as decisões proferidas pelo tribunal arbitral em que o contribuinte foi o vencedor.

Dos processos que foram analisados, caso a decisão proferida tenha sido favorável ao contribuinte a unidade considerada foi 1, representando “Sim” a decisão foi favorável ao contribuinte. Nos processos em que a decisão não tenha sido favorável ao contribuinte a unidade considerada foi 0, representando o “Não” a decisão não foi favorável ao contribuinte.

Tabela V – *Probit a favor do contribuinte*

VARIAVEIS	(1) Decisão a favor do contribuinte	(2) Decisão a favor do contribuinte
Ano do imposto	0.07*** (0.02)	0.05** (0.02)
Tribunal	-0.11 (0.36)	-0.16 (0.38)
Valor da decisão	0.00 (0.00)	0.00* (0.00)
Votação	-0.13** (0.06)	-0.11* (0.06)
Voto Vencido	-0.57** (0.23)	-0.60*** (0.23)
2012 ano de decisão		-0.33** (0.17)
2013 ano de decisão		-0.29** (0.13)
2014 ano de decisão		0.00 (0.00)
2015 ano de decisão		0.00 (0.00)
Constante	-141.56*** (38.14)	-101.35** (42.29)
Observações	589	587

Standard errors in parentheses *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabela V – *Probit a favor do contribuinte*
Fonte própria

Relacionando a regressão anterior com os gráficos podemos chegar às seguintes conclusões:

- Ano do imposto: é estatisticamente significativo com um nível de significância de 5%. Neste sentido, a probabilidade associada entre o ano do imposto e a decisão proferida ser favorável ao contribuinte é bastante elevada. Este resultado vai de encontro com a análise efetuada na Figura 1, onde observámos que maioritariamente os processos que deram entrada no CAAD são processos em que os impostos em reclamação tiveram origem em 2012 ou nos anos seguintes.
- Valor da decisão: é estatisticamente significativo, com um nível de significância de 10%. Quanto a esta variável verificamos que não tem qualquer influência no facto da decisão ser favorável ao contribuinte, por não apresentar nenhum valor no estudo. Na análise efetuada na Figura 7,

concluímos que a maior concentração de decisões a favor do contribuinte é de baixo valor. Este resultado não quer dizer que o valor dos processos tenha tido influência no tipo de decisão proferida, mas sim que a maioria dos processos que entram no CAAD eram de baixo valor.

- Votação: é estatisticamente significativa a um nível de significância de 10% e o valor é negativo. Neste sentido, verificamos que a votação tem influência no facto da decisão proferida ser favorável ao contribuinte. Assim, maioria dos votos dos árbitros é favorável ao contribuinte mesmo que a votação não tenha sido unanime no caso de o tribunal ser constituído por três árbitros. Com esta análise, confirma-se o que foi verificado na Tabela II, onde verificámos que a votação e o número de árbitros tinham uma correlação positiva e muito forte entre eles.
- Voto vencido: é estatisticamente significativo a um nível de significância de 1% e o valor é negativo. O que indica que a maioria das decisões favoráveis ao contribuinte foram proferidas sem que tenha havido voto vencido. Este resultado vai de encontro com a análise efetuada na Tabela I, onde observámos que são poucos os processos com voto vencido.
- Ano de decisão: verificamos que tanto o ano de 2012 como o ano de 2013 são estatisticamente significativos, com um nível de significância de 5%, embora ambos tenham valores negativos. Neste sentido, verificámos que a maioria das decisões favoráveis ao contribuinte não foi proferida em 2012 nem em 2013. Quanto aos anos de 2014 e de 2015 verificámos que estes não têm influência na análise efetuada, uma vez que, os valores apresentados são 0 (zero) para ambos os anos. Estas

conclusões permitem verificar, que o ano em que a decisão foi proferida pelo CAAD não teve qualquer influência no facto da decisão ser favorável ao contribuinte.

Capítulo 5 – Conclusão

5.1 – Conclusões

O objetivo deste estudo passou pela análise do desempenho da arbitragem tributária nos seus primeiros anos de existência em Portugal, por ser um tema atual e porque Portugal foi o primeiro país a nível europeu a implementar este sistema alternativo de resolução de litígios em matéria fiscal. Aliado ao desempenho da arbitragem tributária, pretendeu-se ainda verificar qual foi o seu contributo para a economia portuguesa. Deste modo, foi efetuada a análise a 589 processos entrados e concluídos pelo CAAD entre 2011 e 2014.

As principais conclusões que se podem retirar deste estudo prendem-se com o aumento do número de processos a darem entrada no tribunal arbitral. Verificou-se que a maior parte dos processos que entram no CAAD, não provinha de tribunais tributários de primeira instância e que as decisões proferidas pelo tribunal arbitral são maioritariamente favoráveis ao contribuinte.

Quanto ao valor da decisão e ao ano em que esta foi proferida, concluiu-se que não influenciam no facto da decisão ser favorável ao contribuinte. Verificou-se também, que a generalidade dos processos que deram entrada no CAAD respeitavam a impostos em litígio do ano de 2012 ou de anos posteriores.

Quanto à composição do tribunal arbitral, observou-se que quando este é composto por três árbitros, geralmente as decisões proferidas são unânimes. Por último, concluiu-se que na maioria das vezes quando o contribuinte tem a possibilidade de nomear um árbitro, este opta por não o fazer aceitando o árbitro que foi selecionado pelo tribunal arbitral.

5.2 – Limitações

Tratando-se a análise evidenciada de um método de pesquisa, apresenta algumas limitações, que podem influenciar qualquer outra análise que venha a ser efetuada.

Uma das maiores limitações prende-se com o facto de Portugal ser pioneiro na implementação da arbitragem tributária, e por esse motivo não existem muitos estudos ou resultados que possam servir de apoio a este estudo em Portugal.

A seleção dos dados foi efetuada e estudada de acordo com os objetivos desta análise, existindo a possibilidade de não estarem evidenciados todos os dados necessários à análise em todos os processos que foram verificados para o efeito. Outra limitação deste estudo prende-se com a possibilidade de não estarem disponíveis para consulta no *site* oficial do CAAD, todos os processos cujas decisões tenham sido proferidas em 2014, pois a jurisprudência não é publicada assim que a decisão é proferida. Nesse sentido, apenas foram considerados para a análise os processos disponíveis no *site* oficial do CAAD à data da recolha dos dados, assim podem estes dados não corresponder exatamente ao número de decisões que foram proferidas em 2014 pelo CAAD.

Por último, nos processos em que o imposto em causa respeitava a diversos anos, estes foram estudados individualmente numa base anual e não como se de um único processo se tratasse. À semelhança, os processos respeitantes a diversos impostos, foram tratados como um único processo, por cada imposto, e não como um processo para todos os impostos.

Estas limitações podem ter influenciado os resultados obtidos neste estudo, no entanto apesar das limitações identificadas considera-se que o estudo realizado permitiu

conhecer melhor a realidade da arbitragem tributária, nos seus primeiros anos de existência.

5.3 – Investigação futura

Sendo este um tema relativamente recente em Portugal, que carece de estudos realizados, seria interessante aprofundar esta análise no futuro, através da verificação da tendência do número de processos com entrada no CAAD, tendo como base numa amostragem temporal mais alargada. No âmbito deste estudo foram analisados os quatro primeiros anos de existência da arbitragem tributária em Portugal. Seria igualmente interessante efetuar um estudo que refletisse a opinião dos gestores, gerentes ou administradores relativamente aos custos, tempo despendido, qualidade da decisão e a opinião que têm da arbitragem tributária quando comparada com decisões do tribunal judicial.

Um outro estudo passaria pela comparação entre os custos despendidos tanto pelos contribuintes como para o Estado, relativamente a decisões já proferidas pelo tribunal tributário, nos casos em que as decisões tivessem sido proferidas pelo tribunal arbitral.

Referências bibliográficas

- American Arbitration Association, 2013. benefits of Arbitration for commercial Disputes. Available at: <http://apps.americanbar.org/dch/committee.cfm?com=DR011000>
- Araújo, M., 2005. Os meios extrajudiciais de resolução de litígios e o acesso à justiça. *Revista do SNESup*, Ensino Sup. Available at: <http://www.snesup.pt/cgi-bin/artigo.pl?id=EEZyZukkyZRGJSepF>.
- Barrocas, M., 2013. Lei de Arbitragem Comentada E. Almedina, ed., Coimbra.P.306.
- CAAD, 2013. Arbitragem fiscal. *CAAD Newsletter*. Available at: https://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n2_2013?e=7377553/5940423
- Cabral. C & Pinheiro. A, 2002. A JUSTIÇA E SEU IMPACTO SOBRE AS EMPRESAS PORTUGUESAS, P.2–36. Available at: https://www.bportugal.pt/pt-PT/EstudosEconomicos/Conferencias/Documents/2002DesenvEcon/Paper_13.pdf.
- Cravina de Sousa, P, 2014. Arbitragem tributária tem 917 processos em três anos Available at: <http://www.asjp.pt/2014/07/03/arbitragem-tributaria-tem-917-processos-em-tres-anos/>
- Castelar. P., 2003. "Direito e economia num mundo globalizado: cooperação ou confronto?." (2003)., pp.1–25.
- Direcção-Geral da Política de Justiça, 2015. Como funciona a arbitragem? Available at: <http://www.dgpj.mj.pt/sections/gral/arbitragem/anexos-arbitragem/como-funciona-a/#>.
- Dubois, E., et al, 2013. *The functioning of judicial systems and the situation of the economy in the European Union Member States COMPILED REPORT*, Strasbourg. P.650-651. Available at: http://ec.europa.eu/justice/effective-justice/files/cepej_study_justice_scoreboard_en.pdf.
- European Commission, 2015. EUROPEAN BUSINESS TEST PANEL (EBTP) Alternative Dispute Resolution. , (2011), p.3. Available at: http://ec.europa.eu/yourvoice/ebtp/consultations/2010/adr/report_en.pdf.
- Fernandes, P., 2015. Finlândia: Justiça a tempo e horas. Site PwC.PT. Available at: <http://www.pwc.pt/pt/publicacoes/pcn/finlandia.html>
- Figueiras, C., 2011. *Arbitragem em Matéria Tributária : à semelhança do modelo Administrativo ? Universidade do Minho - Escola de Direito*. P.165. Available at: [https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19318/1/Cláudia Sofia Melo Figueiras.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19318/1/Cláudia%20Sofia%20Melo%20Figueiras.pdf).

- Fontes, T., 2007. A Arbitragem Tributária no Ordenamento Legal Português. Newsletter DGAE. Available at: <http://www.uria.com/en/abogados/TFT?iniciales=TFT&seccion=publicaciones&id=1667&pub=Publicacion>
- Franck, S., 2005. The Legitimacy Crisis in Investment Treaty Arbitration: Privatizing Public International Law Through Inconsistent Decisions. *Fordham Law Review*, 73(4), p.1521.
- International Arbitration Attorney Network, 2015. International Arbitration Dictionary. Available at: <https://www.international-arbitration-attorney.com/international-arbitration-dictionary/>.
- Keršulienė, V., et. al., (2010). Selection of rational dispute resolution method by applying new step - wise weight assessment ratio analysis (SWARA). *Journal of Business Economics and Management*, 11(2), 243-258.
- Lança, F.& Neto, D., 2016. “Juros pagos pelo Fisco são grande investimento.” *Jornal de Negócios*. Available at: <http://www.asjp.pt/2016/09/08/juros-pagos-pelo-fisco-sao-grande-investimento/>.
- Miranda, A. et al, 2015. Estudos de Direito da Arbitragem em Homenagem a Mário Raposo Universidade Católica Editora, ed., Lisboa.P.323
- Neves, A., 2013. A resolução dos conflitos laborais públicos por arbitragem administrativa. In S. A. Edições Almedina, ed. *A Arbitragem Administrativa e Tributária - Problemas e Desafios*. Coimbra, p. 423.
- Núncio, P. et al, 2011. Arbitragem fiscal. *CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa*, Outubro, p.8. Available at: <https://www.caad.org.pt/noticias/newsletter/23-newsletter-out-2011>.
- Paradise, G., 1995. Arbitration of Patent Infringement Disputes : Encouraging the Use of Arbitration Through Evidence Rules Reform. , 64(1) p. 248.
- Ribeiro, S., 2015. Empresas apontam sistema judicial e fiscalidade como principais desafios para investir em Portugal. Available at: http://www.jornaldenegocios.pt/empresas/detalhe/empresas_apontam_sistema_judicial_e_fiscalidade_como_principais_desafios_para_investir_em_portugal
- Sanbar, S., 2007. Alternative Dispute Resolution. *American College of Legal Medicine Textbook Committee ed. Legal medicine*, 7 ed.(“Alternative dispute resolution.”), pp.305–314.
- Sousa, J., 2011. *Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária - Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* 5th ed. Coimbra Editora, ed., Coimbra.

- Sousa, M., 2016. “Justiça tem grandes profissionais, mas é lenta” Available at: <http://observador.pt/2016/12/28/marcelo-rebelo-de-sousa-justica-tem-grandes-profissionais-mas-e-lenta/>
- Soutelinho, S., 2013. No Title. In Edições Almedina, ed. *A Arbitragem Administrativa e Tributária - Problemas e Desafios*. Coimbra, p. 423.
- Sternlight, J., 2006. Is alternative dispute resolution consistent with the rule of law?: Lessons from abroad. *DePaul Law Review*, 56(2), pp.569–592.
- Stipanowich, T., 1988. Rethinking American Arbitration. *Indiana Law Journal*, p.440
- Stromberg, W., 2007. Digital Commons at Loyola Marymount III . Avoiding the Full Court Press : International Commercial Arbitration and Other Global Alternative Dispute Resolution Processes RESOLUTION PROCESSES. *Loyola of Los Angeles Law Review*, p.40.
- Supremo Tribunal de Justiça, 2000. Processo 99A1015. Available at: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/312408c5e5637f97802569f20059b182?OpenDocument>
- Thomas, R., & Martin, K., 2010. Arbitration Clauses in CEO Employment Contracts: An Empirical and Theoretical Analysis. *Vanderbilt Law Review*, 63(4), p.959. Available at: <Go to ISI>://000279989900002.P.382
- Villa-Lobos, 2011. A troika e a arbitragem fiscal. *Jornal Expresso*. Available at: [a-troika-e-a-arbitragem-fiscal-no-jornal-expresso](http://www.expresso.pt/2011/07/07/a-troika-e-a-arbitragem-fiscal-no-jornal-expresso)
- Villa-Lobos, N. & Pereira, T., 2015a. The portuguese experience of tax arbitration. (Eds.) *The portuguese tax arbitration regime*, Ed.Almedina, Coimbra.P.382
- Villa-Lobos, N. & Pereira, T., 2015b. The portuguese tax arbitration regime - The emerging role of arbitration and the portugese example. (Eds.) *The portuguese tax arbitration regime*, Ed.Almedina, Coimbra. P.382
- Villa-Lobos, N. & Pereira, T., 2015c. The taxpayers’ council as an alternative for the resolution of tax conflicts: a precursor of tax arbitration in the Brazilian legal system? (Eds.) *The portuguese tax arbitration regime*, Ed.Almedina, Coimbra.