

**AVALIAÇÃO SUCESSIVA PERFUNCTÓRIA
DA IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM
TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL**

NUNO VILLA-LOBOS

Presidente do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa
Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

[Agosto de 2015]

I. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

1. Contexto da criação da arbitragem tributária

Por várias razões²⁴¹, tem-se assistido, nos últimos anos, ao crescimento exponencial do volume de pendências judiciais nos tribunais tributários do Estado. Ou, por outras palavras, o número de processos entrados vem superando largamente, com algumas oscilações, o número de processos findos. E, por sua vez, a distribuição por cada juiz de um número crescente de processos vem-se repercutindo negativamente no tempo de decisão, em prejuízo dos contribuintes e da Administração Fiscal.

No ano 2011, face ao desequilíbrio entre oferta e procura, havendo nesse ano 47 mil processos pendentes, correspondentes a cerca de 7 mil milhões de euros, foram concebidas várias medidas²⁴² visando, em síntese, desbloquear a justiça fiscal portuguesa, tendo sido a arbitragem tributária uma dessas medidas, contributo que veio a ser sublinhado no Memorando de Entendimento entre o Governo e o conjunto FMI/BCE/CE²⁴³.

241. Para uma síntese das razões subjacentes à introdução da arbitragem tributária, vs. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, ano p. 137: "(...) a intervenção dos tribunais na gestão do sistema tributário se tem vindo a ressentir em Portugal com a instalação de uma litigância de massas que leva a que estes se confrontem no seu dia-a-dia com uma sobrecarga de trabalho à qual não é possível que dêem resposta cabal com os meios técnicos e humanos limitados que têm à sua disposição. A isto acresce que o direito fiscal se mostra actualmente de uma imensa complexidade, sendo imensamente sofisticadas as práticas levadas a cabo pelas empresas, o que exige dos tribunais uma formação especializada e uma actualização permanente que estes raras vezes se podem permitir. A sobrecarga dos tribunais leva, assim, inevitavelmente, a uma grande morosidade na resolução dos litígios, com prejuízo grave para os contribuintes e para a Administração Fiscal, bem como a uma especialização técnica deficiente, espelhada na tendência a soluções de natureza formal ou no relativo descompasso com a mais moderna doutrina e prática fiscal".

242. Por exemplo, constituição de equipas extraordinárias de juízes para movimentarem os processos de valor superior a um milhão de euros pendentes nos tribunais tributários.

243. Implement the new tax arbitration law by [Q3-2011] *Taking necessary steps to implement the Tax Arbitration Law (to enable an effective out of court resolution of tax claims)*; [2011 Q3]

2. IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETIVOS DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A instituição da arbitragem tributária visava três objetivos fundamentais, que se encontram, aliás, contemplados no preâmbulo do diploma que aprovou o respetivo regime jurídico, – o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no uso de autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010.

- I. Reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos;
- II. Imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo, e;
- III. Reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos e fiscais.

3. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE CELERIDADE PROCESSUAL NA JUSTIÇA FISCAL

Os três objetivos enunciados partilham entre si um valor, que é consagrado pela Constituição – a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva –, o que pressupõe uma decisão em prazo razoável e contribui para a consequente diminuição das pendências (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP). A este propósito, remete-se para a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH) que condenou Portugal por atrasos na justiça (artigo 13.º da CEDH).

Ora, a introdução da arbitragem tributária visou, precisamente, aumentar a capacidade de resposta da Justiça Fiscal, apetrechando-a com um novo meio, complementar de resolução jurisdicional de litígios de natureza tributária, reforçando-se assim as garantias efetivas dos cidadãos. Objetivo que, na verdade, é o desígnio principal desta medida legislativa inovadora, e que entronca numa perspetiva da função judicial focada nas pessoas e na garantia efetiva dos seus direitos e liberdades, devendo, por conseguinte, a jurisdição ser percecionada como uma garantia dos cidadãos e não apenas como um poder do Estado.

A ausência de resposta atempada do sistema judicial à demanda dos cidadãos não se coaduna com o direito de acesso à justiça²⁴⁴, pois, sendo a obtenção de uma

244. Vd. Jorge Lopes de Sousa, "Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária", *Guia da Arbitragem Tributária*, AAVV., coord. de Nuno Villa-Lobos e Mónica Vieira, Almedina, 2013, p. ...;

decisão em prazo razoável um direito constitucionalmente garantido²⁴⁵, a lentidão consubstancia um obstáculo à efetividade dos seus direitos.

A garantia de uma decisão em tempo útil surge, assim, enraizada na própria ideia de Estado de Direito e no dever do Estado de assegurar a tutela efetiva dos direitos dos cidadãos.

A celeridade na resolução dos litígios que opõem os contribuintes ao Estado apresenta ainda uma vertente económica não despicienda, vertente para a qual importa sobretudo salvaguardar que a lentidão da Justiça se não transforme num obstáculo ao desenvolvimento económico, ao investimento privado e à prossecução do interesse público. Ou seja, evitar e prevenir que a Justiça Fiscal seja um custo de contexto e um fator de desincentivo ao investimento na economia do país.

O acesso à justiça, na verdade, é hoje condição essencial ao desenvolvimento económico de qualquer país, representando um eixo estruturante da competitividade da economia e da atração do investimento estrangeiro. A este propósito, podem referir-se, como exemplo internacional, os relatórios anuais "Doing Business", do Banco Mundial, que avaliam o ambiente regulatório oferecido por cada Estado em matéria de negócios. Como é sabido, um dos parâmetros centrais dessa análise do Banco Mundial é precisamente o da eficiência do sistema judicial. No entanto, apesar da importância reconhecida à Justiça, são de todos conhecidas as dificuldades neste domínio, seja pela lentidão apontada ao sistema judicial, seja pelos custos exagerados, a carência de meios, a falta de especialização, problemas que de alguma forma colocam a Justiça em contraciclo com as exigências atuais das sociedades globalizadas.

No âmbito do Direito Tributário, o problema da morosidade tem repercussões especiais ao nível do Estado e dos contribuintes.

Por exemplo, uma decisão judicial demorada retarda a arrecadação efetiva da receita fiscal pelo Estado ou, na hipótese de vencimento da causa pelo contribuinte, pode fazer "disparar" o valor da indemnização a pagar pelo Estado só em juros, mais encargos com a prestação de garantia e com o patrocínio. Os contribuintes,

e José Casalta Nabais, "Reflexão breve sobre a introdução da arbitragem tributária", *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, AAVV, coord. de Nuno Villa-Lobos e Mónica Vieira, Coimbra Editora, ano, p....

245. Cf. número 4 do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa que consagra o princípio de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, dita: *Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.*

por seu turno, ficam na contingência de aguardar anos por uma decisão, tendo associado o custo financeiro de garantias bancárias prestadas.

Do mesmo modo, na perspectiva das empresas, para o efeito da realização de provisões, afigura-se de enorme relevância saber, com relativa certeza, o tempo previsível de obtenção da decisão final.

Finalmente, a celeridade permite ainda assegurar a contemporaneidade entre duas "fontes de direito", a jurisprudência e a legislação em vigor. O que não sucede se for muito alargada a distância temporal entre, por exemplo, a data da impugnação do ato tributário em causa e a decisão final do tribunal. Pois, neste caso, é alta a probabilidade de a legislação reguladora da situação em causa ter sofrido já modificações substanciais.

A atual falta de sintonia entre a jurisprudência e a legislação, que andam a diferentes velocidades, diminui a importância da jurisprudência no plano da prevenção de litígios fiscais, com custos nunca calculados²⁴⁶.

4. A CELERIDADE NO QUADRO DA CONSTITUIÇÃO E AS LINHAS GERAIS DO REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A reconhecida relevância atribuída à celeridade não a converte, obviamente, num valor absoluto, porventura alheio aos demais princípios constitucionais. Muito antes pelo contrário, uma vez que o eventual reforço das garantias dos contribuintes²⁴⁷ deve sintonizar-se, desde logo, com os princípios da igualdade e da legalidade.

246. Neste sentido, João Taborda da Gama, "As Virtudes Escondidas da Arbitragem Fiscal", *Revista Arbitragem Tributária*, n.º 1, p. 13: "A inadmissível demora da decisão na primeira instância fiscal é acompanhada da não publicação das suas decisões. Isto quer dizer que as primeiras decisões publicitadas são as do TCA ou do STA – na prática, temos decisões sobre normas que estavam em vigor há mais de dez anos. Dito de outro modo, aconselham-se clientes, formam-se magistrados, advogados ou consultores fiscais, sem o apoio imprescindível da jurisprudência fiscal".

247. Tal "teste" é enfatizado por Jorge Lopes de Sousa, "Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária", *ob cit.*, p. 103: "(...) questão (...) de saber se a forma como foram implementados pelo RJAT compatibiliza convenientemente os valores constitucionais em confronto, designadamente o valor da celeridade, inerente à tutela judicial efetiva, e o da concretização dos princípios da igualdade e da legalidade, no pressuposto de que a otimização de valores constitucionais conflituantes é a forma adequada de resolução de conflitos que se possam suscitar entre eles".

No caso da arbitragem em matéria tributária, esta almejada harmonização encontra eco nos aspetos centrais do respetivo regime e implementação prática, para a qual, refira-se, começou por contribuir, de sobremaneira, uma opção inicial do legislador, quando confrontado *grosso modo* com duas alternativas muito distintas.

Com efeito, no momento da conceção do regime jurídico da arbitragem tributária, entre a opção de aplicar como matriz a Lei da Arbitragem Voluntária (LAV), com eventuais adaptações, ou a opção de criar *ex novo* um regime jurídico específico para a arbitragem tributária, aproximando-o da regulação normativa da impugnação judicial no Código de Procedimento e Processo Tributário, a escolha do legislador recaiu sobre esta segunda alternativa.

Assumida esta opção de partida, o legislador teve o ensejo de erigir um edifício normativo de raiz, assente nos seguintes pilares fundamentais:

- a) Consagração da arbitragem tributária como meio de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária parcialmente²⁴⁸ alternativo ao processo de impugnação judicial;
- b) Aplicação estrita do direito constituído, sendo expressamente vedado o recurso à equidade²⁴⁹ (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT);

248. Cf. Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, "Arbitragem Tributária: breves notas", *A Arbitragem Administrativa e Tributária*, AAVV., Almedina, 2012, pp. 377 e 378, "De acordo com o disposto no artigo 2.º do RJAT e nos artigos 2.º, n.º 1, e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, somos levados a concluir que estão fora do âmbito de competência dos tribunais arbitrais: (a) A declaração de ilegalidade da liquidação de quaisquer tributos cuja respetiva administração não caiba à administração tributária; (b) A declaração de ilegalidade do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, ou do valor da isenção ou benefício em causa; (c) Todos os litígios de valor superior a € 10 000 000,00; (d) As 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 meios de reação administrativa prévia necessária, quando legalmente exigível; (e) As pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável com recurso a métodos indiretos; (f) A declaração de ilegalidade do procedimento de revisão da determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos; (g) As pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre importação; (h) As pretensões relativas a impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; (e) A impugnação das providências cautelares; (j) Ações para o reconhecimento de um direito em matéria tributária; (k) Oposições à execução; (l) Providências cautelares de natureza judicial; e (m) As pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e contingentes pautais, ou cuja resolução depende de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira".

249. Por isso, na arbitragem tributária, o "controlo efetuado é um controlo exclusivamente de legalidade, não sendo admissível a fiscalização ou sindicância do mérito, conveniência ou oportunidade de concretas decisões tributárias". Joaquim Freitas da Rocha, "A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do direito e a arbitragem", *A Arbitragem Administrativa e*

- c) Funcionamento dos tribunais arbitrais no Centro de Arbitragem Administrativa;
- d) Vinculação prévia da Autoridade Tributária através de portaria que fixe designadamente o tipo e o valor prévio dos litígios abrangidos;
- e) Designação de árbitros em regra pelo Conselho Deontológico²⁵⁰, de entre a lista aprovada pelo Centro de Arbitragem Administrativa (artigo 6.º do RJAT);
- f) Sujeição dos árbitros a acrescidos requisitos e garantias de independência e imparcialidade (artigos 7.º, 8.º e 9.º do RJAT e Código Deontológico);
- g) Composição coletiva dos tribunais arbitrais nas causas de valor superior a 60 mil euros (artigo 5.º do RJAT);
- h) Previsão de uma marcha processual sem formalidades especiais, com um limite de 6 meses para a prolação da decisão, com possibilidade de prorrogação até ao limite de mais 6 meses, no total improrrogável de 1 ano;
- i) Publicidade obrigatória das decisões arbitrais através da respetiva publicação no site do CAAD [artigo 16.º, alínea g) do RJAT];
- j) Consagração, como regra geral, da tendencial irrecorribilidade da decisão arbitral, sem prejuízo da possibilidade de recurso nos casos previstos na lei.

Em relação a estes denominados “pilares fundamentais”, é de referir que, por exemplo, duas das principais características – a aplicação estrita do direito constituído e o enquadramento deontológico institucionalizado – foram justamente elencadas pelo Tribunal de Justiça no já célebre acórdão *Ascendi*, no contexto da verificação do preenchimento dos elementos suscetíveis de qualificar um órgão como jurisdicional para o efeito do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE)²⁵¹.

Tributária, AAVV., Almedina, 2012, p. 112.

250. Sobre os aspetos deontológicos da arbitragem, v. Manuel Fernando dos Santos Serra, in “A Arbitragem Administrativa em Portugal: Evolução Recente e Perspectivas”. *Mais Justiça Administrativa e Fiscal. Arbitragem*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, p. 19.

251. No mesmo sentido, Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, “A natureza especial dos tribunais arbitrais tributários”, *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação*, Vol. VII, 2014, p. ...: “A análise do regime jurídico da arbitragem tributária revela, com especial clareza, a especialidade de um instituto singular, que partilha de características próprias do regime geral da arbitragem em direito público, mas que se aproxima, com grande intensidade, do regime da impugnação judicial previsto nas normas de natureza processual dos códigos e demais normas tributárias. Referir, aliás, que do elenco do artigo 29.º do RJAT, que prevê direito subsidiário aplicável aos casos omissos,

Neste enquadramento, pode afirmar-se que os "pilares fundamentais" do regime jurídico da arbitragem tributária assumem uma dupla relevância, ao nível interno, para o efeito de harmonização jurídico-constitucional entre a celeridade e a igualdade e a legalidade e a nível internacional, para o efeito da qualificação de um órgão de reenvio como "órgão jurisdicional nacional" na aceção do TFUE.

II. AVALIAÇÃO SUCESSIVA DA IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A avaliação sucessiva de impacto normativo "(...) visa apurar os impactos efetivos de uma atuação pública. Não há aqui lugar a qualquer comparação explícita da situação normativa existente com outras opções de atuação (tal comparação terá lugar caso o decisor político opte pela revisão do regime vigente, no processo de avaliação prévia que em princípio se seguirá). Neste passo devem ser ponderados custos e benefícios que não foram equacionados, por defeito de previsão, aquando da avaliação preventiva"²⁵².

Por seu turno, quanto à metodologia, "(...) visa-se aqui conhecer o regime jurídico em vigor e efetivamente aplicado. Não se trata, portanto, apenas de conhecer as normas jurídicas aplicáveis, mas também, e sobretudo, o modo como, correta ou incorretamente, têm sido entendidas e aplicadas pelos diversos operadores jurídicos, bem como o modo como tais normas são apercebidas pelos operadores jurídicos.

Elementos que se podem revelar de extrema importância para estes efeitos são, por exemplo, notícias de jornais que revelem a repercussão pública de determinados atos legislativos; manifestações que exprimam satisfação ou insatisfação com determinados atos legislativos; linhas verdes e livros de reclamações em que podem estar registados comentários acerca da legislação vigente; sentenças judiciais que, por exemplo, integram uma lacuna por analogia, assim exprimindo

não consta a LAV. Os tribunais arbitrais são órgãos jurisdicionais, criados por lei, de jurisdição obrigatória e âmbito nacional, que aplicam exclusivamente o direito constituído, estando-lhes expressamente proibido o recurso à equidade. A formação da decisão arbitral obedece aos princípios do contraditório e da igualdade das partes, sendo imediatamente exequíveis, após o respetivo trânsito em julgado. A especial exigência legal e regulamentar no plano da seleção, designação e atuação deontológica dos árbitros, a par da publicidade obrigatória, apresentando-se igualmente como sinais distintivos deste instituto (...)"

252. *Guia de Avaliação de Impacto Normativo*, coord. Carlos Blanco de Moraes, Editora Almedina, 2010, p. 63.

uma avaliação da insuficiência do sistema jurídico num determinado setor, ou que fazem interpretações restritivas ou extensivas, assim exprimindo uma avaliação acerca da amplitude com que foi expresso o pensamento legislativo. Estes dados podem, eventualmente, provir da monitorização eventualmente em curso (...)"²⁵³.

Finalmente, "(...) deve ainda proceder-se à identificação dos objetivos, imediatos e mediatos, que se pretendia atingir com o regime jurídico avaliado (...)"

Ora, com referência aos objetivos imediatos e mediatos que se pretendiam atingir com a criação da arbitragem em matéria tributária, e tendo por base os dados existentes nestes quatro anos de vigência efetiva do regime, propõe-se uma avaliação perfunctória desta medida legislativa.

A título prévio, importa referir o âmbito de atuação da arbitragem tributária, uma vez que esta delimitação assume relevância transversal aos objetivos visados pelo legislador, sobretudo, é certo, na vertente descongestionadora da jurisdição estadual.

Pesem embora as elevadas expetativas iniciais, o alcance da arbitragem tributária na prossecução do objetivo de descongestionamento dos tribunais tributários deve ser articulado com a delimitação, consideravelmente mais restrita, do respetivo âmbito material de aplicação, do que se desenhara na lei de autorização legislativa.

Com efeito, "o RJAT acabou, todavia, por ficar aquém da autorização legislativa prevista no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou a Lei do Orçamento de Estado para 2010, em que se autorizava a previsão da arbitragem em matéria tributária como meio de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. O recurso à arbitragem em matéria tributária acabou por, na prática, ser configurado como um meio processual alternativo à impugnação judicial, e mesmo nesse caso apenas "parcialmente alternativo", atentos na delimitação legal do âmbito de competência material dos tribunais arbitrais"²⁵⁴.

Tal esclarecimento é relevante no sentido em que a avaliação da arbitragem tributária, face ao tríptico de objetivos definidos pelo legislador, deve ser enquadrada e relativizada pela sua escala efetiva de intervenção.

253. *Guia de Avaliação de Impacto Normativo*, coord. Carlos Blanco de Moraes, ob. cit., p. 63.

254. Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, "Arbitragem Tributária Breves Notas", natureza especial dos tribunais arbitrais tributários", ob. cit., p. 381.

Quanto à metodologia adotada, é de referir que, tendo em conta os pontos de contacto existentes entre os referidos objetivos da medida legislativa sob avaliação, a avaliação de impacto será conjunta, sem prejuízo da formulação de questões autonomizáveis no contexto da exposição.

A. Qual o impacto real da arbitragem tributária ao nível dos processos entrados e, conseqüentemente, qual o seu contributo efetivo para a redução das pendências nos tribunais tributários?

A avaliação do contributo da arbitragem tributária para a redução das pendências dos tribunais tributários de 1.ª instância pressupõe que sejam avaliadas duas medidas complementares que, seguidamente, se enunciam:

- a) Medida extraordinária de curto prazo – regime transitório de migração de processos previsto no artigo 30.º do RJAT:

Nos termos do artigo 30.º do RJAT, previa-se, a título transitório, que “Os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais constituídos nos termos do n.º 1 e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, pretensões que tenham por objeto atos tributários que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa do pagamento de custas judiciais”. Ao abrigo deste regime transitório, do total de processos que se encontravam pendentes de decisão nos tribunais tributários de primeira instância há mais de dois anos, migraram para a arbitragem tributária 32 processos. Tendo em conta as elevadas expectativas criadas com esta medida excepcional, o número de processos “migrados” ficou muito aquém do pretendido, tendo tido um efeito praticamente nulo. Como explicar este resultado insatisfatório? Para este resultado tão aquém do desejado contribuíram dois fatores essenciais:

Em primeiro lugar, refira-se que, não obstante o diploma da arbitragem tributária ter entrado em vigor no dia 25 de janeiro de 2011, a respetiva aplicação prática ficou dependente da aprovação do instrumento normativo de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à arbitragem (artigo 4.º). Com efeito, só no dia 1 de julho desse ano é que o regime se tornaria efetivamente aplicável, com a entrada em vigor da portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, que definiria os termos da vinculação da administração

tributária aos tribunais arbitrais, estabelecendo, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Assim, apesar de o artigo 30.º aludir, como termo inicial do prazo para a "migração de processos", à data de entrada em vigor do RJAT, ou seja, 25 de janeiro de 2011, esse direito apenas pode ser exercido a partir de 1 de julho do mesmo ano. Pelo que, na prática, o regime extraordinário de migração de processos pendentes apenas esteve disponível entre 1 de julho de 2011 e 25 de janeiro de 2012, ou seja, cerca de seis meses, metade do tempo definido como objetivo inicial do legislador. A que devemos "subtrair" ainda o período de férias judiciais entre 16 de julho a 31 de agosto, porventura desincentivador do início da utilização de um novo mecanismo por parte dos contribuintes.

Em segundo lugar, é de notar que, como é natural numa medida inovadora na área da justiça fiscal, a arbitragem em matéria tributária enfrentou inicialmente dúvidas e resistências²⁵⁵, o que se traduziu num ritmo reduzido de processos entrados até ao final do período transitório.

Em relação aos processos migrados para a arbitragem tributária, é de referir que 26 deles foram apresentados no mês de janeiro de 2012.

b) Medida de médio/longo prazo

Para além da medida excecional que prosseguia uma finalidade descongestionadora imediata, a arbitragem tributária visava também retirar dos tribunais do Estado os novos processos, ou seja, cada novo pedido de constituição submetido a um tribunal arbitral tributário equivaleria a menos um processo a dar entrada nos tribunais tributários.

Nesse sentido, o "alvo descongestionador" a atingir com a arbitragem tributária situa-se ao nível dos novos processos, podendo o número de processos que deem entrada na arbitragem tributária ter efeito na relação entre processos entrados e findos nos tribunais tributários.

255. Fonte Diário Económico.
http://economico.sapo.pt/noticias/vantagens-da-arbitragem-fiscal-dividem-especialistas_83667.html (consultado em 30 julho 2015).
Fonte Jornal de Negócios http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/arbitragem_fiscal_natideo_resolve_problemas_da_justiccedila_tributaacuteria.html (consultado em 30 julho 2015).

Em relação aos resultados obtidos, é de referir que desde o início, e até ao final de julho de 2015, foram apresentados pelos contribuintes 1869 pedidos de arbitragem tributária. Do total de pedidos, 1382 foram apresentados no último ano e meio.

Na verdade, depois de um início algo incipiente, com o passar do tempo, e à medida que foram divulgadas as primeiras decisões arbitrais, o ritmo de entrada de processos arbitrais tributários foi subindo gradual e continuamente. Com efeito, logo em 2012, comparando-se os dados referentes a 12 meses de 2012 com 6 meses de 2011, verificou-se um crescimento assinalável de 476 %, o que equivaleu a 150 processos entrados, tendo concluído nesse ano 111 processos, tendência que se acentuaria nos anos imediatamente seguintes, logo em 2013, com 311 processos entrados e 204 concluídos e, depois, em 2014, com 850 processos entrados e 566 concluídos.

Os dados já disponíveis do primeiro semestre de 2015 permitem concluir, com elevada probabilidade, que o ritmo de volume processual obtido em 2014 será mantido ou inclusivamente reforçado no presente ano, apontando-se, portanto, pelo segundo ano consecutivo, para um valor aproximado dos mil processos entrados.

Atingida a velocidade na ordem dos mil processos/ano, averigüe-se qual o papel efetivo desempenhado pela arbitragem tributária no quadro do objetivo de redução das pendências dos tribunais do Estado.

Antes de mais, note-se que o crescimento da pendência resulta da diferença entre processos entrados e findos. Por conseguinte, o efeito descongestionador da arbitragem tributária depende da sua capacidade efetiva para absorver processos em número suficiente, de molde a que a quantidade de processos findos nos tribunais tributários supere a de entrados, entretanto, parcialmente, subtraídos por esta alternativa jurisdicional.

Contudo, conforme se demonstrará de seguida, o alvo das pendências alterna todos os anos, por causas que são exógenas à arbitragem tributária.

Nos últimos três anos, por exemplo, a diferença entre entrados e findos variou entre o valor mínimo de cerca de mil e o máximo superior a cinco mil.

Assim, tendo por referência a velocidade impressionante atingida pela arbitragem tributária na ordem dos mil processos/ano e, por exemplo, o diferencial entrados/findos verificado em 2013, esta alternativa jurisdicional pode, efetivamente, a prazo, estagnar o crescimento das pendências se estas estabilizarem em valores mais reduzidos.

A evolução abrupta do volume de pendências registada em 2014 e, provavelmente, em 2015 encontra como explicação plausível a “explosão” de litigância relacionada com o contencioso de portagens²⁵⁶, tendência que, todavia, poderá mitigar-se nos próximos tempos, pelo efeito das medidas recentemente anunciadas²⁵⁷.

Movimento processual nos tribunais fiscais Comparação processos entrados e findos				
	Processos Entrados	Processos Findos	Diferença	%
2012	15 883	14 423	1460	90,81%
2013	14 306	13 256	1050	92,66%
2014	19 456	13 734	5722	70,59%

Fonte: Relatórios Movimento Processual nos Tribunais Administrativos e Fiscais (1.ª e 2.ª Instâncias). Dados recolhidos e publicados pelo CSTAF²⁵⁸

256. Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Fonte *Diário Económico* de 15 de abril de 2015: “Os processos das portagens das antigas SCUT fizeram disparar o número de processos pendentes nos tribunais tributários de primeira instância e estão a paralisar o sistema de justiça. No ano passado o aumento do número de pendências disparou para seis mil processos naqueles tribunais, de acordo com os dados avançados pelo presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Nuno Villa-Lobos, na conferência dedicada aos Direitos e Garantias dos Cidadãos perante a Administração Tributária, organizada pelo *Diário Económico*, pela Associação Fiscal Portuguesa (AFP) e pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC). Para o juiz conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo, Jorge Lopes de Sousa, um dos principais problemas são os processos em tribunal devido à cobrança de portagens nas ex-SCUT. “É um problema que se colocou e que está a paralisar completamente os tribunais. São milhares de processos como nunca antes visto”, reforçou. O responsável exemplificou: “Quando saí do tribunal de Braga em 2012, havia dois mil processos de portagens e agora é o dobro. E eram quatro juízes e agora passaram a ser cinco, mas o aconselhado são 12”. “O sistema está paralisado e os juízes não têm tempo para tratar os processos mais volumosos”, advertiu ainda. Jorge Lopes de Sousa alertou ainda para a situação dos oficiais de justiça: “O trabalho que dá fazer uma notificação para um processo de um milhão é o mesmo que para os de 20 euros”. Versão resumida disponível em: http://economico.sapo.pt/noticias/tribunais-entupidos-com-processos-deportagens_216078.html (consultado em 30 julho 2015)

257. Fonte *Diário Económico* de 3 de agosto http://economico.sapo.pt/noticias/saiba-como-funciona-o-perdao-de-pagamento-de-dividas-de-portagens_225388.html (consultado em 30 julho 2015).

258. Disponíveis para consulta em <http://www.cstaf.pt/Paginas/Estatistica-Processual.aspx> (consultado em 30 julho 2015)

Por isso, a repercussão efetiva da arbitragem tributária ao nível da redução da diferença entre processos entrados/findos na jurisdição estadual, e, por consequência, a avaliação definitiva do efeito real da arbitragem tributária na redução de pendências nos tribunais tributários, encontra-se dependente da estabilização do número de processos anualmente entrados nesses tribunais, sobretudo quando respeitem a matérias excluídas da competência dos tribunais arbitrais tributários.

Conforme anteriormente se referiu, o âmbito material da arbitragem tributária é consideravelmente inferior ao dos tribunais do Estado, podendo dar-se alguns exemplos de matérias que, sendo largamente representativas da litigância nos tribunais tributários, se encontram, todavia, excluídas do âmbito material de aplicação da arbitragem tributária: todos os tributos que não sejam qualificáveis como impostos, designadamente taxas, contribuições para a Segurança Social, processo de execução fiscal e processos contraordenacionais tributários.

Na verdade, *grosso modo*, "do regime jurídico em vigor resulta que os tribunais arbitrais apenas têm competência para cerca de 1/4 das matérias correspondentes aos processos que entram diariamente nos tribunais judiciais"²⁵⁹.

Em relação a 2014, tomando por referência essa escala, a intervenção da arbitragem tributária pode ser fixada, ainda que sem base científica, em cerca de 25% da competência dos tribunais do Estado, pelo que, dos 19 456 processos que aí entraram nesse ano, só cerca de 4864 desses processos podiam ter sido submetidos à arbitragem em matéria tributária.

Tendo em conta que nesse ano foram submetidos à arbitragem tributária 850 processos, pode concluir-se que aos apontados 4864 processos não acresceram novos 850, o que, a acontecer, teria como consequência um valor de 5714 de processos entrados na referida área de intersecção de competência dos tribunais estaduais e arbitrais.

Por conseguinte, nesta área de competência material conjunta, a arbitragem tributária retirou 850 processos de um total de 5714 (4864 + 850), ou seja, à sua escala, reduziu em cerca de 15% o número de processos entrados em 2014.

Para terminar a avaliação deste primeiro impacto, verifique-se a tipologia dos processos submetidos aos tribunais arbitrais tributários nestes quatro anos de atividade:

259. Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, *Arbitragem Tributária. Breves Notas*, ob. cit. p. 382

Distribuição dos pedidos por tipo de imposto

Ano	2011		2012		2013		2014		2015	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
IRC	13	50,0%	76	50,7%	90	28,9%	114	13,4%	74	13,9%
IRS	6	23,1%	33	22,0%	87	28,0%	126	14,8%	61	11,5%
Selo	4	15,4%	3	2,0%	66	21,2%	320	37,6%	214	40,3%
IMT	2	7,7%	9	6,0%	6	1,9%	32	3,8%	20	3,8%
IMI	0	0,0%	9	6,0%	9	2,9%	22	2,6%	14	2,6%
IVA	1	3,8%	16	10,7%	29	9,3%	51	6,0%	68	12,8%
ISP	0	0,0%	2	1,3%	2	0,6%	3	0,4%	2	0,4%
IUC	0	0,0%	0	0,0%	19	6,1%	176	20,7%	76	14,3%
Outros	0	0,0%	2	1,3%	3	1,0%	6	0,7%	2	0,4%
Total	26		150		311		850		531	

Fonte: CAAD

B. Qual o impacto real da arbitragem tributária ao nível dos destinatários desta medida – perfil socioeconómico, origem geográfica e nível de satisfação dos contribuintes?

a) Perfil socioeconómico

Conforme decorre do quadro infra, cerca de $\frac{3}{4}$ dos pedidos submetidos à arbitragem foram apresentados por contribuintes coletivos, tendência que, apesar do crescimento assinalável de processos entrados, se tem mantido relativamente estável ao longo dos anos, com exceção de 2013, ano em que se registou um crescimento de 8% do número de contribuintes singulares face ao ano anterior.

Distribuição dos pedidos por contribuinte singular/coletivo

Ano	2011		2012		2013		2014		2015	
	Entrados	%								
Pessoa Singular	6	23,1%	39	26,0%	106	34,1%	246	28,9%	138	26,0%
Pessoa Colectiva	20	76,9%	111	74,0%	205	65,9%	604	71,1%	393	74,0%

Fonte: CAAD

Com vista à caracterização do perfil económico dos contribuintes, o quadro que de seguida se apresenta pode constituir um indício relevante na medida em que contém a informação relativa à distribuição dos pedidos apresentados em função do valor.

Distribuição por valor do pedido

Ano	2011		2012		2013		2014		2015	
Intervalos por Valor de Pedido	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
até 60 000,00 €	11	42,3%	75	50,0%	174	55,9%	631	74,2%	381	71,8%
60 000,01 € até 275 000,00 €	8	30,8%	45	30,0%	81	26,0%	120	14,1%	86	16,2%
275 000,01 € até 500 000,00 €	2	7,7%	19	12,7%	21	6,8%	35	4,1%	22	4,1%
500 000,01 € até 1 000 000,00 €	1	3,8%	9	6,0%	17	5,5%	36	4,2%	17	3,2%
mais de 1 000 000,00 €	4	15,4%	2	1,3%	18	5,8%	28	3,3%	25	4,7%
Total	26		150		311		850		531	

Fonte: CAAD

Da análise à informação estatística disponibilizada neste quadro resulta que se verifica, a partir de 2013, uma tendência consistente de fixação do valor médio dos pedidos no primeiro escalão, ou seja, até 60 000 €.

Esta tendência encontra explicação plausível na relação entre a divulgação da arbitragem tributária e a diversificação do espetro económico dos contribuintes. Por exemplo, em 2011, atendendo ao valor médio dos litígios, incluindo 15% de processos com valor superior a 1 000 000 euros, houve uma incidência superior de pedidos apresentados por grandes contribuintes, que se veio a esbater ao longo dos anos.

A tendência inicial deveu-se, com elevada probabilidade, à perceção pública que havia quanto aos custos da arbitragem tributária²⁶⁰, antes até da respetiva implementação.

À medida que a generalidade dos advogados e dos contribuintes tomou conhecimento da democratização do acesso à arbitragem, com uma taxa de 306 nos processos com valor até 2000 euros, e em que o valor de custas a pagar é, em regra, idêntico ao valor máximo fixado para os tribunais tributários, no caso de improcedência do pedido, o perfil socioeconómico dos contribuintes foi-se alargando continuamente.

260. Fonte *Jornal de Negócios*, edição de 8 de novembro de 2010. Versão eletrónica disponível em: http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/arbitragem_fiscal_natildeo_resolve_problemas_da_justicedila_tributaacuteria.html (consultado em 30 julho 2015).

Aliás, só há uma situação em que o valor a pagar na arbitragem tributária é superior. Tal é o caso em que o contribuinte pretenda designar um dos três árbitros do coletivo. Nesta situação, pouco representativa ao nível dos processos entrados, aplica-se uma tabela de custas diferente.

Distribuição dos pedidos por modo de designação de árbitro

Ano	2011		2012		2013		2014		2015		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Processos com Designação de Árbitro pelo Contribuinte e pela Admin. Tributária	3	11,5%	0	0,0%	5	1,6%	19	2,2%	19	3,6%	46	2,5%
Processos com Designação de Árbitro pelo Presidente do Conselho Deontológico	23	88,5%	150	100,0%	306	98,4%	831	97,8%	512	96,4%	1822	97,5%

Fonte: CAAD

Assim, atualmente, usando como critério o valor médio dos pedidos, a maioria dos contribuintes que recorrem à arbitragem tributária são e pequenas e médias empresas.

b) Caracterização geográfica dos pedidos

Anteriormente à caracterização geográfica dos pedidos, impõem-se algumas breves notas iniciais:

Uma primeira nota para recordar que, nos termos da lei, os tribunais arbitrais tributários funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa, encontrando-se, portanto, sediados em Lisboa.

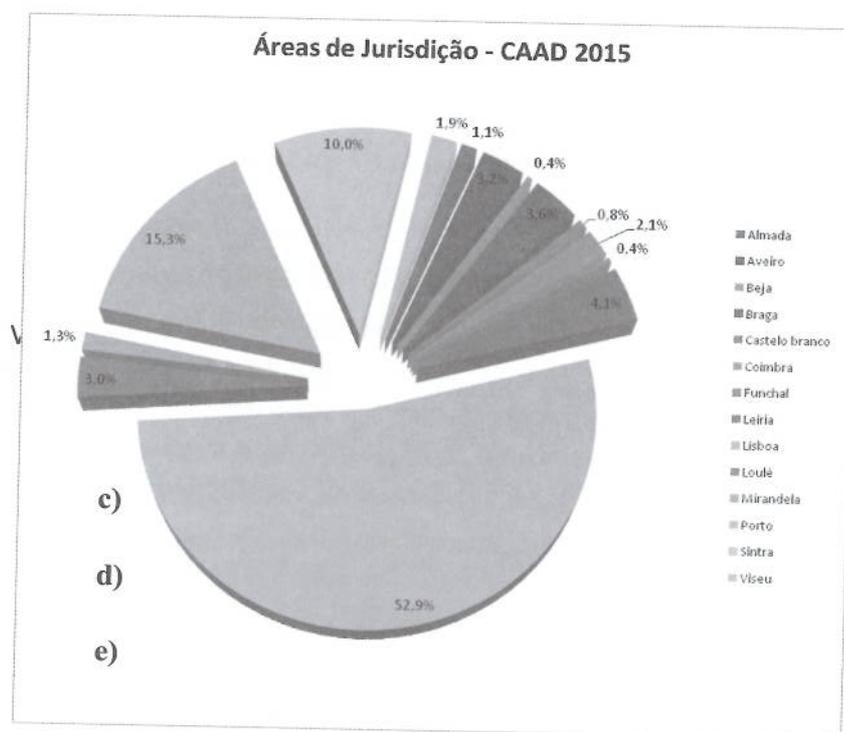
Como segunda nota, deve tomar-se em consideração que o pedido de constituição do tribunal arbitral, sendo feito por requerimento enviado por via eletrónica, pode ser remetido a partir de qualquer ponto do país, ao que acresce, ainda, a circunstância de todo o processo ser integralmente desmaterializado.

Uma terceira nota para recordar a modificação legislativa ocorrida em relação à constituição do tribunal arbitral, que, na versão inicial do diploma, em vigor até final de 2012²⁶¹, exigia uma reunião presencial entre as partes e o tribunal para o

261. Alteração introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, em vigor desde 1 de janeiro de 2013.

efeito da constituição do tribunal, e que foi revogada, tendo sido substituída por uma comunicação enviada às partes por via eletrónica. Como consequência desta alteração, e no caso de dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, como vem sucedendo na prática em muitos casos por acordo das partes quanto à respetiva inutilidade, e se não houver lugar a produção adicional de prova testemunhal ou pericial, todo o processo pode correr sem qualquer deslocação física das partes ao Centro de Arbitragem Administrativa.

Em relação à origem geográfica dos contribuintes, refira-se que tem sido abrangente ao longo dos anos, sendo que, contabilizados estes quatro anos, menos de metade dos pedidos (47,5%) respeitam a Lisboa, pelo que não se tem verificado na prática a centralidade desta área de jurisdição.



Fonte: CAAD

c) Nível de satisfação dos contribuintes

Quanto à avaliação do impacto do nível de satisfação dos contribuintes, torna-se imperioso reconhecer que a tendência de crescimento acentuado do número de processos apresentados de ano para ano indicia, desde logo, uma evolução favorável do nível de satisfação dos contribuintes.

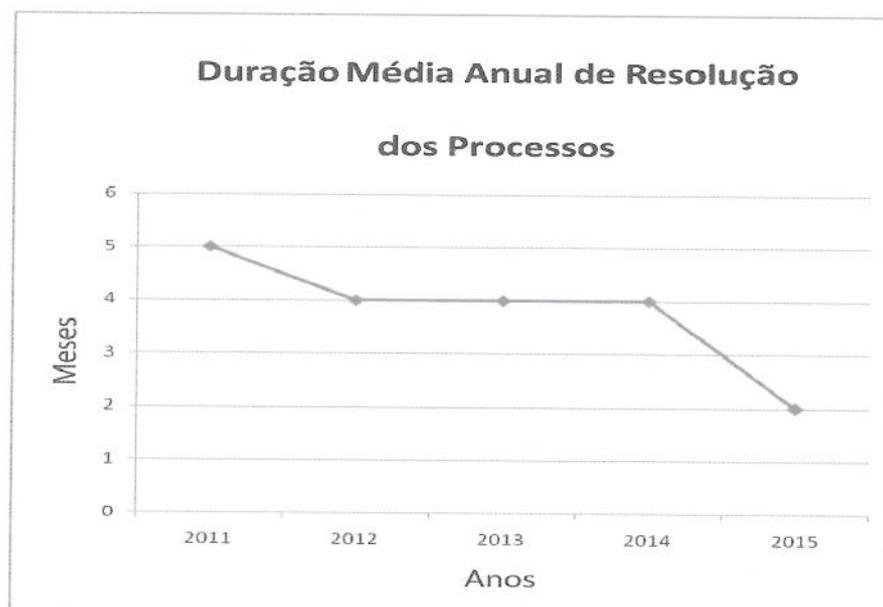
No entanto, complementarmente, pode recorrer-se à informação constante de Relatórios de Acompanhamento dos Meios de Resolução Alternativa de Litígios (RAL) respeitantes aos períodos de 2013 e 2014, promovidos ao abrigo de um protocolo de colaboração relativo ao acompanhamento dos meios de resolução alternativa de litígios celebrado entre a Direção-Geral de Política da Justiça e o Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa.

No caso do CAAD, a aferição da satisfação dos "utentes" foi obtida a partir do preenchimento de inquéritos denominados Barómetro de Qualidade.

Em relação aos resultados obtidos, refira-se que em 2014 a avaliação foi de 8.44 em 10 pontos possíveis, à qual corresponde na metodologia do estudo um nível de "utentes muito satisfeitos", tendo superado inclusivamente a avaliação de 2013, que já havia sido muito favorável, com 7.7 em 10 pontos possíveis.

C. Qual o impacto real da arbitragem tributária ao nível da celeridade das decisões?

Quanto à avaliação deste impacto, verifique-se infra a evolução gráfica do tempo médio das decisões arbitrais tributárias:



Fonte: CAAD

A análise do gráfico permite concluir que o tempo médio das decisões tem variado na proporção inversa à evolução do número de processos entrados anualmente, ou seja, a taxa de resolução dos tribunais arbitrais tributários tem vindo a aumentar.

Desde 2011 que a arbitragem tributária vem triplicando o número de processos de ano para ano e, apesar desse aumento, a duração média até 2015 foi consistentemente inferior aos 4 meses e meio, tendo sido de 4 meses e dois dias em 2014, média que, segundo os dados provisórios de 2015, foi reduzida para metade, com um tempo médio de 2 meses e 9 dias a contar da constituição do tribunal arbitral até à decisão final.

Assim, o impacto real ao nível da celeridade superou todas as expectativas e garante para futuro a capacidade de resposta da arbitragem tributária que, ao invés de se ressentir do aumento da procura, vem, pelo contrário, oferecendo uma resposta cada vez mais qualificada e célere.

D. Qual o impacto real da opção pela arbitragem tributária ao nível da competitividade da economia?

Desde julho de 2011 e até ao final de julho de 2015, o valor total acumulado de processos chegados à arbitragem tributária contabiliza 360 milhões de euros. Deste montante, 220 milhões de euros referem-se a processos entrados só no último ano e meio.

Valor económico dos processos entrados

Ano	2011	2012	2013	2014	2015
Fase do Processo	Entrados	Entrados	Entrados	Entrados	Entrados
Valor Total de Processos	17.250.575,95 €	23.781.137,46 €	95.388.307,85 €	123.071.305,76 €	99.100.329,51 €

Fonte: CAAD

III. CONCLUSÕES DA AVALIAÇÃO. ANÁLISE MULTICRITÉRIO

A conclusão desta avaliação sumária tem por base uma análise multicritério que se refere "(...) a um conjunto muito variado de técnicas que visa abranger num mesmo enquadramento analítico o desempenho das opções de atuação pública com base num conjunto de critérios de natureza diversa – quantitativa (com variáveis de métricas diferentes), qualitativa e sujeita a diferentes graus de incerteza. O menor rigor técnico da análise multicritérios leva a que se fale, não em custos e benefícios no sentido económico (embora estes também possam ser considerados como um critério), mas em efeitos positivos ou vantagens e negativos ou desvantagens das opções de atuação pública"²⁶².

Assim, para concluir, apresenta-se uma síntese dos efeitos positivos e negativos da arbitragem tributária.

Efeitos positivos da arbitragem tributária:

1. Diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes por via da celeridade na resolução dos litígios fiscais;

262. *Guia de Avaliação*, pp 89.

2. Democratização do acesso à justiça arbitral tributária, acessível a todos os contribuintes, sendo em regra o valor pago a final pela parte vencida idêntico ao que seria devido nos tribunais tributários;
3. Devolução aos contribuintes, exceto nos processos com escolha de árbitro, do valor integral da taxa de arbitragem em caso de procedência total do pedido;
4. Redução do volume de processos entrados nos tribunais tributários e consequente diminuição, a prazo, da duração média da resolução processual para os utilizadores dos tribunais tributários;
5. Antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado; ou, na hipótese de procedência do pedido, redução de custos no valor da indemnização a pagar em juros, mais encargos com a prestação de garantia e o patrocínio;
6. Redução dos custos financeiros dos contribuintes relacionados com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal;
7. Previsibilidade do tempo para a prolação da decisão final, permitindo-se a realização de provisões;
8. Prevenção da eclosão de litígios no sentido em que a celeridade assegura a tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, potenciando a importância da jurisprudência, com efeitos a montante na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes;
9. Atração do investimento económico pela previsibilidade de custos e do tempo de decisão dos litígios;
10. Garantia de uma qualidade média elevada das decisões. A celeridade não tem sido prosseguida em sacrifício da qualidade. Pelo contrário, é justamente a especialização dos árbitros a potenciar a celeridade, pois só tendo um conhecimento profundo e, nalguns casos, multidisciplinar na área da fiscalidade se torna possível assegurar uma resposta rápida. A qualidade vem também sendo assegurada por via da seleção criteriosa de novos árbitros e da sua experiência comprovada de 10 anos na área do Direito Tributário.

Em termos subjetivos, a percepção pública sobre a elevada qualidade média das decisões arbitrais tributárias tem sido uma realidade, comprovável, designadamente, através de artigos de opinião, conferências universitárias, artigos científicos, notícias de jornais e inquéritos de satisfação.

Efeitos negativos da arbitragem tributária:

1. Custos específicos de implementação da arbitragem tributária. Os custos específicos de "arranque" da arbitragem tributária foram na ordem de 60 000 €.
2. Custos de financiamento anual. Para a aferição dos custos de arranque e dos custos anuais deve tomar-se em consideração que o CAAD – entidade sob cuja organização funcionam os tribunais arbitrais tributários – já tinha uma estrutura organizada e experiência acumulada desde 2009 na resolução de litígios administrativos.

Em relação ao custo de financiamento anual pelo Estado, de 2009 até ao presente ano, o peso relativo dessa subvenção decresceu de 100% até ao mínimo atual de 16%, ou seja, verificou-se uma evolução de nível de independência financeira de 84%.

A independência financeira não teve custos para o Estado nem para os contribuintes, uma vez que o montante do valor das taxas de arbitragem não sofreu alterações, tendo, em alguns casos, até decrescido (processos com escolha de árbitro), sendo idêntico ao valor total a pagar pela parte vencida nos tribunais tributários.

Assim, o crescimento da arbitragem tributária evolui na proporção inversa à do investimento financeiro do Estado.

Por último, refira-se que nos processos com valor processual reduzido, até 8000 €, a receita obtida pelo CAAD é inclusivamente negativa. Por isso, a arbitragem tributária tem sido acessível, na prática, também aos contribuintes com menores recursos financeiros.

De acordo com os sobretidos efeitos da implementação da arbitragem tributária, esta medida de atuação pública alcança um resultado claramente positivo na relação custo/benefício em sentido amplo, uma vez que as vantagens superam, e de forma impressionante, as eventuais desvantagens.

Assim, os enunciados objetivos que presidiram a esta medida legislativa, e que partilham entre si um valor consagrado pela Constituição – a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva –, têm vindo a ser cumpridos na prática com assinalável sucesso quantitativo e qualitativo.

Nuno Villa-Lobos