

Arbitragem tributária: breves notas

NUNO VILLA-LOBOS*

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA**

A implementação pioneira da arbitragem institucionalizada no âmbito do direito público em Portugal data de 2009, primeiro no quadro dos litígios de direito administrativo e, mais recentemente, de direito tributário, em ambos os casos sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). O balanço do recurso aos meios alternativos de resolução de litígios é hoje, quer na arbitragem administrativa quer na tributária, francamente positivo. Após uma natural resistência inicial, em especial do quadro do direito tributário, o número de processos entrados tem vindo a crescer, ascendendo a mais de 100 processos de arbitragem tributária só nos primeiros oito meses de 2012; e dos processos entrados até ao presente, cerca de 50% já se encontram resolvidos, a grande maioria por decisão arbitral, devidamente publicada no site oficial do CAAD¹, e os demais por revogação total do ato objeto do pedido de pronúncia arbitral no prazo previsto no artigo 13º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)². Não se pense, todavia, que a arbitragem tributária é um

* Director do Centro de Arbitragem Administrativa.

** Jurista do Centro de Arbitragem Administrativa.

¹ www.caad.org.pt.

² Aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 25 de Janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento do Estado para 2010), na versão introduzida pelos artigos 160º e 161º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012).

remédio instantâneo para todos os males, nem que traduz um qualquer falhanço da organização judiciária, muito pelo contrário. A arbitragem tributária é um meio alternativo parcial, e não substitutivo da justiça estadual, como nem poderia, porquanto o âmbito de competência da arbitragem tributária é muito mais limitado, assim como a respetiva estrutura financeira e os recursos humanos. A arbitragem tributária nasceu com o objetivo de contribuir para o descongestionamento dos (muitíssimo) asoberbados tribunais administrativos e fiscais de um conjunto delimitado de processos declarativos, beneficiando da comprovada experiência profissional de árbitros com pelo menos dez anos na área do direito tributário³, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. Ao invés de um “concorrente” ou “opositor”, a arbitragem tributária apresenta-se como mais um aliado no combate e desígnio nacional de combate às pendências nos tribunais, que, paradoxalmente, traduzem uma cada vez maior democratização no acesso à justiça tributária, com reflexo claro no número de processos que chegam a tribunal. Este “combate”, com o qual estão francamente cometidos todos os operadores jurídicos e a própria administração tributária, apresenta-se como um factor essencial para o aumento da competitividade da economia nacional, pelo forte desincentivo que as longas pendências judiciais representam.

Os ganhos de celeridade na resolução dos litígios tributários, em média inferior a quatro meses, sem qualquer prejuízo ao nível da qualidade das decisões arbitrais, que falam por si, têm contribuído, de forma decisiva, para a afirmação de um meio de resolução jurisdicional de litígios “através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro –, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais”⁴. A arbitragem tributária não se confunde, por isso, com qualquer forma de mediação ou conciliação, ainda que assim tenha sido inicial e impropriamente entendida. A afirmação de que a arbitragem tributária visaria a obtenção de um acordo entre o Estado e os contribuintes, substituindo

³ E eventualmente de economia e gestão, nos termos legalmente previstos.

⁴ Cfr. preâmbulo do RJAT.

soluções legais por “soluções arbitrais”, negociadas, peca por um total desconhecimento do instituto da arbitragem e, em especial, do regime da arbitragem tributária. A “confusão” entre arbitragem, mediação e conciliação, enquanto meios de resolução alternativa de litígios, parte de uma premissa errada e exprime um (falso) preconceito. A arbitragem em matéria tributária constitui um verdadeiro e próprio meio alternativo de resolução jurisdicional de litígios. Resulta aliás expresso no n.º 2 do artigo 2.º do RJAT que “Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, *sendo vedado o recurso à equidade*” (itálico nosso). Como bem refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA a propósito da 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”⁵.

A novidade do RJAT, ao mesmo tempo que suscita curiosidade, gera dúvida, incerteza, tensão e até suspeição, que só a prática e a jurisprudência arbitral acabará por dissipar. A análise das especificidades do RJAT pode, todavia, contribuir para a clarificação de algumas questões relativas à aplicação deste regime.

(i) Âmbito material de aplicação

A competência dos tribunais arbitrais encontra-se prevista no artigo 2.º do RJAT, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012, e deve ser lido em conjugação com o disposto nos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que determinam a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição dos tribunais arbitrais, bem como os termos dessa mesma vinculação, em cumprimento do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT.

Assim, de acordo com os dispositivos legais acima referidos, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade:

(a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à administração tributária [alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e corpo do artigo 2.º e n.º 1 do artigo 3.º, ambos da Portaria n.º 112-A/2011];

⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem”, in *A arbitragem Administrativa e Tributária*, Almedina, 2012, p. 112.

(b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à administração tributária, desde que tenham sido precedidos de recurso à via administrativa prévia necessária prevista nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), quando tal seja legalmente exigido⁶ [alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT e corpo do artigo 2º e nº 1 do artigo 3º, ambos da Portaria nº 112-A/2011];

(c) De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo [alínea b) do nº 1 do artigo 2º do RJAT e alínea b) do artigo 2º, *a contrario*, da Portaria nº 112-A/2011];

(d) De atos de determinação da matéria coletável de imposto cuja administração seja cometida à administração tributária, sem recurso a métodos indiretos [alínea b) do nº 1 do artigo 2º do RJAT e alínea b) do artigo 2º, *a contrario*, da Portaria nº 112-A/2011];

(e) De atos de fixação de valores patrimoniais para efeitos de imposto cuja administração seja cometida à administração tributária [alínea b) do nº 1 do artigo 2º do RJAT e corpo do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011];

(f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente⁷ sobre exportação de mercadorias [alínea a) do nº 1 do

⁶ Neste sentido, cf. decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 48/2012-T em que o tribunal arbitral considerou que «A referência expressa ao precedente “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131º a 133º do CPPT, para cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia, “quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária” (artigo 131º, nº 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no nº 6 do artigo 132º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efetuada», disponível em <http://www.caad.org.pt/>.

⁷ O que entender por “encargos de efeito equivalente” foi objeto de apreciação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em várias ocasiões, tendo fixado jurisprudência no sentido de se entender por encargo de efeito equivalente qualquer “encargo pecuniário, ainda que mínimo, unilateralmente imposto, independentemente da sua designação e da sua técnica, e que incide sobre as mercadorias nacionais ou estrangeiras pelo facto de atravessarem a fronteira, quando não é um direito aduaneiro propriamente dito constitui um encargo de efeito equivalente, na aceção do artigo 23.º CE (v. acórdãos de 9 de Novembro de 1983, Comissão/Dinamarca, 158/82, Recueil, p. 3573, nº 18;

artigo 2º do RJAT, alínea c) do artigo 2º, *a contrario*, da Portaria nº 112-A/2011, primeiro travessão do nº 11 do artigo 4º e artigos 161º, 162º e 211º, todos do Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) nº 2913/92, do Conselho, de 12 de Outubro de 1992];

(g) As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes de transformação de produtos agrícolas [alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT, segundo travessão do nº 11 do artigo 4º do Código Aduaneiro Comunitário]; e

(h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impostos especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação [alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT e alínea d) do artigo 2º, *a contrario*, da Portaria nº 112-A/2011].

Em qualquer caso, a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária está limitada a litígios cujo valor não ultrapasse os € 10 000 000,00. A determinação do valor do litígio deve ser feita, *mutatis mutandis*, de acordo com o disposto no artigo 97º-A aditado ao CPPTº pelo Decreto-Lei nº 34/2008, de 26 de Fevereiro. Nos termos do referido normativo legal, o valor da causa varia consoante a pretensão do autor. Assim, quando estiver em causa a declaração de ilegalidade da liquidação, o valor da causa corresponderá à importância cuja anulação se pretende, e estando em causa a declaração de ilegalidade do ato de fixação da matéria coletável, ou a declaração de ilegalidade do ato de fixação dos valores patrimoniais, o valor da causa será o valor contestado. Sempre que não seja possível a fixação do valor da causa por aplicação das regras acima referidas, o nº 2 artigo 97º-A do CPPT prevê que o valor seja “fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo e a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais”. De notar, neste âmbito, que em sede arbitral o valor da utilidade económica do pedido, ainda que provisório, deve sempre ser indicado pelo requerente, em conformidade com o dis-

Legros e o., já referido, nº 13; de 22 de Junho de 1994, *Deutsches Milch-Kontor*, C-426/92, *Colect.*, p. I-2757, nº 50; de 14 de Setembro de 1995, *Simitzi*, C-485/93 e C-486/93, *Colect.*, p. I-2655, nº 15, e de 17 de Setembro de 1997, *UCAL*, C-347/95, *Colect.*, p. I-4911, nº 18” (cfr. ponto 20 do acórdão do TJUE de 9 de Setembro de 2004, proc. C-72/03).

⁸ Subsidiariamente aplicável de acordo com o disposto no artigo 29º, nº 1, alínea a), do RJAT.

posto na alínea *e*) do nº 2 do artigo 10º do RJAT. O valor do pedido é um dos elementos determinantes na constituição do tribunal arbitral como tribunal singular ou coletivo⁹.

No que concerne à definição da competência para a “administração do imposto”, cumpre referir que, de acordo com o disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprovou a respetiva lei orgânica, e que determinou a fusão entre a Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI) e a Direção Geral de Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), a administração tributária tem por missão administrar os direitos aduaneiros, os impostos sobre o rendimento, os impostos sobre o património e os impostos sobre o consumo, assim como os demais tributos que lhe sejam legalmente atribuídos, como sejam as contribuições especiais.

Na versão originária do RJAT, previa-se, ainda, a competência dos tribunais arbitrais para a apreciação de qualquer pretensão de facto ou de direito relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegurasse a faculdade de deduzir a pretensão de declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável e de atos de fixação de valores patrimoniais¹⁰. Em conformidade com o disposto na alínea *a*) do artigo 14º do RJAT, os pedidos de constituição do tribunal arbitral apresentados com vista à apreciação de qualquer pretensão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, nos termos acima referidos, e à declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável e de atos de fixação de valores patrimoniais produziam, *ope legis*, o efeito suspensivo da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas e quanto à parte controvertida. Neste caso estávamos perante uma norma inovadora, sem paralelo no ordenamento jurídico-tributário nacional, em que a regra geral é a do efeito meramente devolutivo da impugnação judicial dos atos tributários¹¹. De acordo com o regime acima referido ficariam igualmente suspensos os

⁹ Sempre que o requerente opte por não exercer a opção de designação de árbitro, caso em que o tribunal arbitral é obrigatoriamente constituído como tribunal coletivo [artigo 5º, nº 3, alínea *b*), do RJAT].

¹⁰ Cfr. alínea *c*) do nº 1 do artigo 2º do RJAT.

¹¹ De acordo com o disposto no nº 4 do artigo 103º do CPPT, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, “A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após

prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da notificação da decisão arbitral, exceto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo¹². A alínea *c*) do nº 1 do artigo 2º e o artigo 14º do RJAT acabaram por ser expressamente revogados pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2012¹³, após terem sido levantadas dúvidas quanto à respetiva constitucionalidade.

O RJAT acabou, todavia, por ficar aquém da autorização legislativa prevista no artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou a Lei do Orçamento do 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 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. De acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT e nos artigos 2º, nº 1, e 3º da Portaria nº 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 dos meios de reação administrativa prévia necessária, quando legalmente exigível;

a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos nºs 1 a 6 e 10 do artigo 199º”.

¹² Cfr. alínea *b*) do artigo 14º do RJAT.

¹³ Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

(e) As pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos¹⁴;

(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;

(i) 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.

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.

(ii) Cumulação de pedidos e coligação de autores

Fazendo nossas as palavras do ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, a cumulação de pedidos e a coligação de autores “justifica-se pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformização de decisões”¹⁵, em concretização do princípio da igualdade. Não obstante o exposto e as vantagens que são assacadas à possibilidade de cumulação de pedido e coligação de autores, o legislador nacional apenas as admitiu em sede de impugnação judicial nos casos de “identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão” (artigo 104º do CPPT), ficando aquém das possibilidades de cumulação e coligação previstas no artigo 38º, nº 1, da

¹⁴ Cfr. decisão arbitral proferida no âmbito do processo 17/2012-T, disponível em <http://www.caad.org.pt/>.

¹⁵ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. II, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 180.

Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA) e no artigo 47º, nº 4, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Em sede arbitral, o legislador foi um pouco além, permitindo a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos, e a coligação de autores quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (artigo 3º, nº 1, do RJAT).

Assim, do confronto do teor literal dos normativos acima referidos parece resultar que, em sede arbitral, pode haver lugar a cumulação de pedidos ainda que não haja “identidade da natureza dos tributos”¹⁶.

(iii) Prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral

O pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado: (a) no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico, ou (b) no prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais¹⁷ (nº 1 do artigo 10º do RJAT). De notar, neste âmbito, e a propósito da remissão para o nº 2 do artigo 102º do CPPT, que a mesma parece restrita ao termo inicial do prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não abrangendo, por isso, o prazo mais curto de 15 dias para a impugnação, a contar da notificação do indeferimento (expresso) da reclamação graciosa.

Assim, e contrariamente ao regime previsto no CPPT, formando-se indeferimento tácito ou havendo lugar a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa, os contribuintes dispõem de um prazo de 90 dias para o efeito de apresentação do correspondente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, não se repe-

¹⁶ Cfr. decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 46/2012-T, em que foi pedida a anulação dos atos de liquidação de SISA e de Imposto do Selo, disponível em <http://www.caad.org.pt/>.

¹⁷ Cfr. alínea b) do artigo 2º do RJAT.

tindo, em sede arbitral, uma certa incoerência no que concerne ao prazo de reação em caso de impugnação judicial do indeferimento tácito da reclamação graciosa (90 dias) ou do respetivo indeferimento expresso (15 dias).

(iv) Interposição de recurso da decisão arbitral

Outra das especialidades do RJAT encontra-se ao nível da interposição do recurso das decisões arbitrais sobre o mérito da pretensão deduzida, que ponha termo ao processo arbitral¹⁸, que deve ser apresentado por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso (artigo 25º, nº 4, do RJAT), e não no tribunal arbitral de que se recorre¹⁹. Esta opção legislativa está em conformidade com os efeitos atribuídos às decisões arbitrais previstos no artigo 24º do RJAT, em que se prevê que “A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito; c) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar”²⁰.

¹⁸ Cfr. artigo 25º do RJAT.

¹⁹ Cfr. artigo 281º do CPPT.

²⁰ Cfr. nº 1 do artigo 24º do RJAT.

(v) Remessa do processo arbitral ao órgão da administração tributária competente para a execução

A aplicabilidade, em sede arbitral, da obrigação de remessa do processo arbitral ao órgão da administração tributária competente para a respetiva execução, prevista no nº 2 do artigo 146º do CPPT, é uma das questões que cumpre igualmente apreciar, atentos na especificidade do RJAT.

A arbitragem, como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, encontra-se regulada em diploma próprio – o RJAT, acima referido –, aplicando-se, a título meramente subsidiário e de acordo com a natureza do caso omissis, o disposto nas normas de natureza procedimental ou processual dos Códigos e demais normas tributárias (artigo 29º do RJAT). Assim, apenas após verificação da incompleição do regime normativo que contrarie o plano regulatório da arbitragem tributária pode ser convocada a aplicação de um regime jurídico subsidiário, o que não se entende ser o caso da remessa do processo arbitral ao órgão da administração tributária competente para a execução, prevista no nº 2 do artigo 146º do CPPT. Desde logo porque a remessa acima referida pressupõe a verificação prévia do trânsito em julgado da decisão arbitral para o que o CAAD não dispõe de competência legal e/ou regulamentar. Uma vez proferida e devidamente comunicada às partes a decisão arbitral, o RJAT determina o arquivamento do processo e a consequente extinção, *ope legis*, do tribunal arbitral (artigo 23º do RJAT). Motivo pelo qual, no plano regulatório da arbitragem tributária, e ao contrário do que acontece no plano contencioso judicial tributário, o legislador optou por prever que “Os recursos previstos nos números anteriores são apresentados, por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso” (nº 4 do artigo 25º do RJAT, *italico nosso*), e não no tribunal *a quo* [cf. artigos 281º e 282º do CPPT e 687º e 684º-D do Código de Processo Civil (CPC)]. O mesmo será dizer que o requerimento de interposição do recurso não é apresentado no CAAD dirigido ao tribunal arbitral. Mais se refira que o RJAT não prevê qualquer obrigação legal de as partes comunicarem ao CAAD a apresentação de recurso/impugnação da decisão arbitral. Em coerência com a opção de política legislativa acima referida, e que teve em conta as especificidades da arbitragem em matéria tributária, o RJAT prevê, no respetivo artigo 24º, já referido no ponto anterior, que “A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou

impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação (...)" (itálico nosso). Em face do exposto, a administração tributária fica juridicamente vinculada pela decisão arbitral após o trânsito em julgado da mesma, ou seja, uma vez transcorridos os prazos legais de recurso²¹, motivo pelo qual não é juridicamente sustentável a aplicação do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT em sede arbitral. O prazo de execução espontânea da decisão arbitral conta-se então do termo do prazo de impugnação ou recurso (ou do trânsito em julgado da decisão que sobre eles vier a ser proferida), em consonância com o disposto no artigo 100.º da Lei Geral Tributária, que estabelece a vinculação imediata da administração tributária à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, em caso de procedência da pretensão do sujeito passivo. Mais se refira que a inaplicabilidade do normativo acima referido não prejudica o exercício do direito de o requerente executar qualquer decisão arbitral que lhe seja favorável porquanto, na ausência de execução voluntária por parte da autoridade tributária, em violação do regime acima referido, poderá, a todo tempo, requerer certidão do processo para instruir a respetiva ação de execução de julgados.

(vi) Regime transitório

O RJAT, que veio disciplinar a arbitragem como meio alternativo de resolução de conflitos em matéria tributária, entrou formalmente em vigor cinco dias após a sua publicação – dia 25 de Janeiro de 2011. Todavia, de acordo com o disposto no artigo 4.º do mesmo diploma, a plena vigência do regime da arbitragem em matéria tributária ficou dependente da aprovação de uma portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que definiria a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais e estabeleceriam, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios envolvidos. A portaria em causa veio a ser publicada em 22 de Março de 2011, sob o n.º 112-A/2011, mas apenas entrou em vigor em 1 de Julho de 2011, poucos dias antes do início das férias judiciais de Verão. De acordo com o disposto no artigo 12.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 43/2010, de 3 de Setembro, as férias judiciais de Verão

decorrem entre 16 de Julho e 31 de Agosto e as de Inverno entre 22 de Dezembro e 3 de Janeiro. Assim, se tivermos presente que o regime da arbitragem tributária se encontra plenamente em vigor desde 1 de Julho de 2011, e se a estes descontarmos os períodos de férias judiciais, somos forçados a concluir que o regime transitório contou com pouco mais de três meses de aplicação efetiva.

Dadas provas cabais da operacionalidade e eficácia do sistema e regime gizado, assim como da reconhecida qualidade técnica dos árbitros constantes da lista oficial do CAAD, o número de pedidos de constituição de tribunal arbitral cresceu exponencialmente. Em pouco mais de um ano foram apresentados mais de 130 pedidos de constituição de tribunal arbitral, dos quais mais de 50% já se encontram decididos. A celeridade e o informalismo da arbitragem tributária têm, igualmente, merecido a aprovação e felicitação por parte dos vários operadores jurídicos. De referir que na esmagadora maioria dos processos já decididos em sede de arbitragem tributária foi cumprido o prazo dos seis meses previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT. Ainda que a lei expressamente o preveja, em termos práticos raramente é usada a possibilidade de prorrogação, fundamentada, do prazo acima referido.

No que concerne ao período de vigência efetiva do regime transitório, notamos, ainda, que desde o termo das férias judiciais de Inverno, em 3 de Janeiro de 2012 e até ao dia 25 do mesmo mês (data em que o regime caducou), foram apresentadas dezenas de pedidos de constituição de tribunal arbitral ao abrigo deste regime.

O regime transitório previsto no artigo 30.º do RJAT foi pensado para vigorar durante um ano após a entrada em vigor do mesmo diploma, tendo caducado no passado dia 25 de Janeiro de 2012, não tendo sido considerado o facto de o regime apenas se tornar operacional com a entrada em vigor da Portaria de vinculação da administração tributária. Ao abrigo deste regime permitia-se a submissão à apreciação dos tribunais arbitrais de pretensões que tivessem por objeto atos tributários que se encontrassem pendentes de decisão, em primeira instância, há mais de dois anos.

Assim, atentos na possibilidade de obter uma decisão judicial no prazo razoável de seis meses, muitos foram os contribuintes e seus mandatários que contataram o CAAD no sentido de obterem mais esclarecimentos práticos quanto à aplicação do regime transitório. O afluxo de contactos telefónicos e pedidos de esclarecimento via *e-mail* superou

²¹ Cfr. artigos 75.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, 27.º do RJAT e 152.º, n.º 1, do CPTA.

todas as expectativas e contou com uma resposta rápida e eficiente do CAAD a todas as solicitações, técnico-informáticas e jurídicas. De acordo com as opiniões recolhidas junto dos principais operadores jurídicos, o regime transitório constituía uma oportunidade ímpar de resolução de pleitos judiciais que se perpetuaram no tempo. Em face do exposto, não espanta que vários contribuintes tenham lançado mão da possibilidade aberta pelo regime transitório e “migrado” vários processos, com valores individuais médios na ordem dos € 400 000,00, num sinal claro de confiança na arbitragem tributária. Nas últimas duas semanas de vigência do regime foram apresentados cerca de 20 processos, até bem perto da meia-noite do último dia do prazo. Nesse mesmo período foi, por várias vezes, reiterada a vontade, se não premência ou necessidade, de “migração” de muitos outros processos.

A prorrogação do regime transitório afigura-se assim como um imperativo prático que não só vai ao encontro dos interesses dos operadores económicos, como prossegue vários objetivos cometidos à arbitragem, a saber, o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos e a redução da pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais. A celeridade e a economia de recursos, a flexibilidade e o informalismo, e a especialização técnica dos árbitros, aliada às garantias de imparcialidade oferecidas no quadro da arbitragem tributária e ao profissionalismo e empenho de todos os profissionais da administração tributária, amplamente reconhecidas por todos os operadores jurídicos, marcam o sucesso efetivo da introdução da arbitragem tributária em Portugal que os números não desmentem.

No panorama jurídico-tributário nacional há espaço para a convivência harmoniosa entre os tribunais arbitrais e os tribunais judiciais, cabendo, aliás, a estes últimos, e em especial ao Supremo Tribunal Administrativo, a última palavra na fixação de jurisprudência uniforme. O estabelecimento de correias de transmissão de conhecimento entre justiça arbitral e judicial, pela chamada de novas áreas do saber, como a gestão e economia, para o debate das questões candentes da fiscalidade, potencia o desenvolvimento científico de uma área do saber de enorme complexidade técnica, que, parecendo funcionar como uma “ilha”, não pode deixar de estabelecer pontes necessárias com outras áreas do conhecimento, com enormes ganhos bilaterais ao nível da clareza e rigor.