

# Arbitragem Tributária

# Enquadramento constitucional

- O art. 209.º, n.º 2, da CRP prevê a possibilidade de criação de tribunais arbitrais, na parte geral de indicação de categorias de tribunais, sem qualquer limitação relativamente às matérias que podem ser objecto de julgamento
- O art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP estabelece que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre o «sistema fiscal», tendo vindo a entender-se generalizadamente que nesta reserva se incluem todas as matérias referidas no art. 103.º, n.º 2, da CRP, em que se estabelece que «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as **garantias dos contribuintes**»
- A aprovação do RJAT pelo Governo baseou-se na autorização legislativa concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se estabelece como objectivo que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária

# Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários - I

- É corolário dos princípios da **igualdade** e da **legalidade**, que vinculam o legislador e toda a actividade da Administração Tributária (arts. 3.º, n.º 2, 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP)
- No art. 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, estabelece-se que «*o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua **redução** ou **extinção** com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*»
- A Administração Tributária define os créditos tributários, aprecia reclamações e recursos hierárquicos, pode revogar os actos de liquidação, suspender e extinguir a execução fiscal
- O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários só poderá reportar-se a créditos (presumivelmente) **consolidados**, cuja existência esteja assente, depois de esgotados os meios normais de impugnação (o que tem reflexos na compensação – art. 89.º CPPT)
- Mesmo quanto a créditos consolidados há possibilidade de revisão do acto tributário – art. 78.º da LGT
- Não há um monopólio dos tribunais estaduais em matéria de resolução de litígios ou superação de divergências entre o contribuinte e a Administração
- Não há obstáculo constitucional a que o legislador considere apto a julgar litígios quem entender que tem essa aptidão, credibilidade, idoneidade.
- Não é imprescindível ter de passar pelo Centro de Estudos Judiciários ou estar sujeito ao poder disciplinar do Conselho Superior.
- Por que é que o Presidente do Conselho Superior perdeu essa idoneidade para controlar o exercício da função jurisdicional pelos árbitros.

# Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários - II

- o Estado tem do dever de assegurar a ***tutela judicial efectiva*** dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, dever que lhe é constitucionalmente imposto (arts 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, CRP)
- Se o Estado não consegue proporcionar através dos seus tribunais tributários oferta que satisfaça a procura, ao menos exigir-se-lhe-á que não entrave a possibilidade de ser obtida essa tutela jurisdicional pelo meio alternativo que constituem os tribunais arbitrais, pelo menos na medida e enquanto não estiver em condições de concretizar aquela satisfação
- Os princípios da igualdade e da legalidade que fundamentam o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários não são princípios absolutos
- Em ponderação sensata dos interesses conflitantes, é preferível a incerteza do risco para o interesse público que pode advir da submissão de litígios ma entidades não estaduais do que a certeza da lesão do direito fundamental à tutela judicial efectiva

# Poderes dos tribunais arbitrais

- Os tribunais arbitrais para resolução de conflitos em matéria tributária não podem efectuar julgamentos segundo a **equidade**, como explicitamente se refere no n.º 2 deste art. 2.º do RJAT e resulta do próprio texto das três alíneas do n.º 1, pois os poderes de cognição dos tribunais arbitrais limitam-se à **apreciação da legalidade** dos actos aí indicados.
- Poderes declarativos e constitutivos (anulatórios e condenatórios) idênticos aos dos tribunais tributários em processo de impugnação judicial – art. 24.º do RJAT (*«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*)
- Condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida (art. 3.º do RJAT, ao falar em *«cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos»* e art. 171.º do CPPT)

■

# Garantias de idoneidade dos julgamentos arbitrais

- O interesse público subjacente às relações tributárias impõe que se elimine, tanto quanto possível, a suspeição que possa haver sobre a actuação dos árbitros, designadamente a nível da independência, imparcialidade e competência para desempenharem adequadamente a função de julgar
- ***Seleccção*** dos árbitros
- Necessidade de meios de ***controle das decisões arbitrais***
- ***Publicação*** de todas as decisões

# Características da arbitragem tributária

- Meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária
- Impugnação de actos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta
- Impugnação de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais
- Tribunais arbitrais decidem de acordo com o **direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade**
- Limitações de competência pela vinculação da AT
- Controle da actividade pelo Conselho Deontológico
- Designação de árbitros pela partes ou pelo Conselho Deontológico
- Árbitros devem ter larga experiência especializada em matéria tributária
- Custos idênticos aos dos tribunais tributários estaduais

# Vantagens da arbitragem tributária

- Os árbitros entram em funções imediatamente
- Não há custos de formação de juízes para o Estado
- Não há custos de funcionamento do sistema directos e indirectos (encargos com a carreira de juízes e funcionários, manutenção dos tribunais)
- Há flexibilidade no exercício de funções pois a utilização da arbitragem pode adaptar-se à medida das necessidades
- Os processos são decididos rapidamente pelo que o Estado
  - – paga menos juros indemnizatórios quando perde, por o processo demorar menos
  - – não está sujeito ao pagamento de indemnizações por atraso na justiça
- Menor paralisação de recursos financeiros e dinamização da economia
- Menores custos para o contribuinte com prestação de garantias
- Possibilidade de, obtendo decisões rápidas, o contribuinte orientar o seu planeamento fiscal e a administração tributária corrigir actuações erradas futuras.

# Necessidade de assegurar garantias de imparcialidade e independência

- Independência e imparcialidade dos árbitros constituem garantias do exercício legítimo dos direitos das partes, mormente do princípio do contraditório e da obtenção de uma decisão em conformidade com as regras de direito e com princípios de equidade, não sujeita à defesa dos interesses particulares de quem os indica
- Designação de algum dos árbitros pela parte não pode significar nem implicar que esse elemento do tribunal fique colocado numa situação de **dependência** relativamente a quem o nomeou, mas apenas **confiança** nas suas qualidades pessoais, profissionais, técnicas e deontológicas que potenciem uma justa composição da lide, tendo naturalmente particular atenção à posição e pretensões da parte que o designou, mas em perder o fundamental dever de objectividade (acórdão do STJ de 12/0/2011, processo 170751/08.7YIPRT.L1.S1)
- O árbitro designado pela parte não é seu representante ou mandatário

# Medidas para assegurar garantias de imparcialidade e independência

- Designação do Presidente do Conselho Deontológico
- Art. 74.º, n.º 2, alínea para) do ETAF de 2015: Compete ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais nomear, de entre juízes jubilados que tenham exercido funções nos tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal, o presidente do órgão deontológico no âmbito da arbitragem administrativa e tributária sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa;
- O Conselho Deontológico deve assegurar rigor na selecção dos árbitros e manutenção de garantias de imparcialidade e controle das situações de impedimento ou suspeição
- Foi criado um Código Deontológico

# Impedimentos mais limitados para quem tem ligação à AT

- Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 69.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro
- **Para os que tenham ligação à AT:**
  - A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária
- **Para os que tenham ligação ao Sujeito Passivo**
  - A pessoa designada seja membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;
  - A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo

# Medidas para assegurar garantias de imparcialidade e independência

- Aplicação aos árbitros dos impedimentos gerais previstos para o exercício da função administrativa (artigos 8.º do RJAT e 69.º do CPA)
- Impedimento de quem nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro se encontrem nas seguintes condições:
- **Para os que tenham ligação à AT:**
  - A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária;
- **Para os que tenham ligação ao Sujeito Passivo:**
  - A pessoa designada seja membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;
  - A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo
- A comparação destes regimes mostra que os impedimentos são mais limitados para quem tem ligação à Administração Tributária, o que não é curial, pois também nesta matéria é necessário que haja paridade.

# Medidas para assegurar garantias de imparcialidade e independência

- Qualquer das partes pode solicitar ao Presidente do Conselho Deontológico **o afastamento de um árbitro**, em circunstâncias que suscitem dúvidas fundadas quanto à sua independência, imparcialidade e/ou isenção;
- Após a sua designação e antes da confirmação da aceitação do encargo, os árbitros devem **informar, por escrito**, o Centro, as partes e, tratando-se de um tribunal colectivo, os outros árbitros, de **qualquer facto, circunstância ou relação susceptível de originar dúvidas fundadas a respeito da sua independência, imparcialidade ou isenção**.
- O Centro responsabiliza-se pela **actualização** da lista de árbitros, bem como dos seus dados curriculares, designadamente formação, experiência profissional e especialidade, devendo estes elementos ser facultados pelo Centro, mediante solicitação de qualquer parte interessada, e constar ainda do respectivo site (art. 3.º, n.º 3, do Código Deontológico)

# Medidas para assegurar garantias de imparcialidade e independência

- Entre os factos, circunstâncias e/ou relações abrangidos por este dever de revelação, incluem-se, entre outros:
- a) Qualquer relação profissional ou pessoal, com as partes ou com os seus representantes legais, que possa ser potencial causa de impedimento ou de escusa;
- b) Qualquer prestação anterior de serviço **como árbitro**, advogado, consultor, auditor, sócio, gestor de negócios, colaborador ou funcionário de uma das partes; (art. 6.º, n.º 5, do Código Deontológico)
  
- Havendo dúvida quanto à relevância de qualquer facto, circunstância e/ou relação, **prevalece sempre o dever de revelação**. (art. 6.º, n.º 6, do Código Deontológico)
- O dever de revelação mantém-se até à extinção do poder jurisdicional do árbitro, razão pela qual, no decurso de todo o processo arbitral, o árbitro designado se encontra obrigado a revelar, de imediato, ao Conselho Deontológico, às partes e, no caso de um tribunal colectivo, aos demais árbitros, quaisquer factos, circunstâncias ou relações supervenientes, ou de que só tenha tomado conhecimento depois de ter aceite o encargo, que sejam susceptíveis de originar dúvidas fundadas quanto à sua independência, imparcialidade e/ou isenção. (art. 6.º, n.º 8, do Código Deontológico)

# Medidas para assegurar garantias de imparcialidade e independência

- Além dos impedimentos expressamente previstos, o CAAD criou outro relativo à participação de advogados como árbitros enquanto estiver pendente no CAAD algum processo em que é parte o escritório de advogados, o que está em sintonia, mas vai mais longe do que a regra 3.3.4. da lista laranja das Guidelines do IBA As Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration (Outubro de 2014) da International Bar Association (<https://www.ibanet.org/>) prevêem estas situações na «Lista laranja»): Um advogado no escritório de advocacia do árbitro actua como árbitro em outra controvérsia envolvendo a mesma parte ou partes, ou coligada de qualquer das partes.

# Não comunicação dos árbitros com as partes

- Antes da constituição do tribunal arbitral, o árbitro da lista do Centro que seja indicado não pode comunicar em privado com as partes ou seus mandatários.
- No caso de árbitros não integrados na lista do Centro, se contactados preliminarmente por qualquer uma das partes para o eventual exercício de funções, podem solicitar-lhes apenas uma **descrição sumária do litígio**, a identificação das partes, co-árbitros e mandatários, se os houver, o teor da convenção de arbitragem e a indicação do prazo previsto para a conclusão da mesma.
- Na pendência do processo, o árbitro deve abster-se de qualquer comunicação com as partes ou seus mandatários relativamente ao objecto do litígio, bem como de procurar aceder a fontes informais ou a informação privada sobre a questão submetida a juízo.

# Possibilidade de criação de dependência nas situações de designação de árbitro pelas partes

- A arbitragem institucionalizada com designações de árbitros pelas partes  
Riscos de perda de independência nos casos de reiterada designação de árbitros pelas partes
- As Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration (Outubro de 2014) prevêm estas situações na «Lista laranja»
- 3.1.3. O árbitro foi nomeado, nos três anos anteriores, para exercer tal função em duas ou mais ocasiões, por uma das partes ou por coligada de uma das partes;
- 3.3.7. O árbitro foi o destinatário, nos três últimos anos, de mais de três nomeações pelo mesmo consultor jurídico ou pelo mesmo escritório de advocacia.

# Possibilidade de criação de dependência nas situações de designação de árbitro pelas partes

- Embora até ao presente a prática dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD mostrar que as garantias de independência são adequadas, o prolongamento no tempo do funcionamento da arbitragem tributária e o aumento do número de processos, conduzirá provavelmente a situações de múltiplas designações de árbitros pela mesma entidade, em períodos curtos, o que é susceptível de criar dependência económica.
- Neste contexto, pode justificar-se a ponderação da conveniência ou não de manter no futuro um regime de arbitragem com árbitros escolhidos pelas partes, que até tem uma utilização reduzida e pode criar situações de perda de independência.

# Aceitação da arbitragem pela AT

- O regime da arbitragem tributária tem funcionado de forma suficientemente credível para ser aceite pela AT e mesmo elogiado publicamente de forma reiterada pelo máximo responsável. Apesar de a AT perder mais processos do que nos tribunais tributários, o que está ínsito no regime opcional
- A AT pode aperceber-se rapidamente através das decisões arbitrais se está a cometer erros e emendar a tempo de evitar a sua reiteração no futuro.
- O facto de uma decisão ilegal poder ser anulada rapidamente é um incentivo fortíssimo à preocupação em não praticar ilegalidades, pois tem de suportar os custos inerentes ao processo e «beneficia» pouco tempo das ilegalidades. A gestão das ilegalidades não compensa.
- Têm sido introduzidas alterações legislativas devido às decisões do CAAD.

# Inúmeros litígios sobre competência material dos tribunais arbitrais

- São inúmeros os processos em que são suscitadas pela AT exceções de incompetência material, por vezes em dezenas de páginas e em várias vertentes:
  - Competência para decidir pedidos de reembolso do imposto quando há anulação;
  - Competência para decidir pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação subsequentes a pedidos de revisão do acto tributário
  - Competência para decidir questões prejudiciais em relação à apreciação da legalidade de actos dos tipos previstos no artigo 2.º do RJAT
- A solução é fazer coincidir explicitamente o âmbito da competência da arbitragem tributária com o âmbito dos processos de impugnação judicial e da acção administrativa para apreciação de questões tributárias que tenham produzido efeitos em actos dos tipos previstos no artigo 2.º

# Limitação de competências às próprias de contencioso de anulação

- O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, essencialmente um meio processual de **mera legalidade**, em que se visa declarar a ilegalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e eliminar os efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].
- O artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, estabelece que a Administração Tributária de 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 exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo***», o que aponta no sentido da definição desses termos: indicar o acto tributário legalmente devido e os actos e operações necessários para restabelecer a situação, rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência, indicar as liquidações a efectuar
- **Conveniência da manutenção da opção pelo modelo de contencioso de anulação, complementado pela decisão do que não necessitar de realização de diligências (juros, reembolso, indemnização por garantia indevida)**

# Limitação da extensão das peças processuais

- É frequente as petições terem muitas dezenas de páginas, na maior parte dos casos sem necessidade
- Para concretizar uma limitação, sem prejudicar o direito constitucional de impugnação contenciosa de actos lesivos (art. 268.º, n.º 4, da CRP), poderão ser adoptadas medidas do tipo:
  - Fixar um número máximo de páginas (a opção pela arbitragem é facultativa, pelo que, se o sujeito passivo entender que não basta o número fixado, pode optar pelos tribunais tributários)
  - Aumento de custas nos casos em que as peças excedam um número de páginas que se considere adequado, com a possibilidade de o tribunal arbitral decidir que o número de páginas não é excessivo

# Limitação da produção de prova testemunhal

- Na maior parte dos processos é requerida a produção de prova testemunhal que, frequentemente, não é necessária
- A produção de prova testemunhal atrasa consideravelmente a decisão dos processos em tribunais colectivos, pela dificuldade de agendamento, pelo que deve ser limitada ao estritamente necessário
- Soluções para restrição serão:
  - Aumento de custas nos casos em que é produzida prova testemunhal a requerimento das partes
  - Obrigação de o requerente indicar expressamente na petição quais os factos articulados para cuja prova entende ser necessária prova testemunhal, sob a cominação de ela não ser produzida

# Redução das reuniões ao mínimo necessário

- Na maior parte dos processos não é necessária a realização da reunião, pois a tramitação do processo limita-se, depois da resposta, à produção de alegações escritas, como no processo de impugnação judicial.
- A oralidade, implicando a realização de reuniões, normalmente de agendamento difícil a curto prazo, não aumenta a celeridade, antes é o seu principal obstáculo
- A resposta a exceções pode ser feita por escrito e as alegações também, com vantagem para a celeridade e para a clareza das posições assumidas pelas partes.
- Poderá manter-se a realização de reuniões quando o tribunal arbitral entender que elas se justificam

# Regime de recursos

- A possibilidade de recurso das decisões arbitrais é limitada aos recursos para o Tribunal Constitucional com fundamento em inconstitucionalidade e para o Supremo Tribunal de Justiça com fundamento em oposição entre a decisão recorrida e acórdão anterior do Supremo Tribunal Administrativo ou de um Tribunal Central Administrativo.
- Para além disso, há possibilidade de impugnação com fundamento em nulidades.
- A limitação dos recursos justifica-se por razões de celeridade e quem opta pela justiça arbitral sujeita-se às condições.
- Mas, deveria, pelo menos admitir-se recurso por oposição entre decisões dos próprios tribunais arbitrais, pois a prática mostra frequentes casos de decisões contraditórias, principalmente decisões individuais
- Para evitar atrasos, poderia ser um recurso também de natureza arbitral