

RECEBIDO EM: 30/05/2022

APROVADO EM: 31/05/2022

DOSSIÊ

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO SISTEMA PORTUGUÊS – ÂMBITO E TRAMITAÇÃO DO PROCESSO

*SOME CONSIDERATIONS ON TAX ARBITRATION IN THE
PORTUGUESE SYSTEM – PROCEDURE AND SCOPE OF
THE PROCEEDINGS*

Lurdes Varregoso Mesquita

*Doutora em Direito. Professora Auxiliar do Departamento de Direito da
Universidade Portucalense. Professora Adjunta da ESTG do Instituto Politécnico do
Porto. Investigadora do IJP – Instituto Jurídico Portucalense.*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Arbitragem administrativa e tributária – enquadramento e contexto da criação do Centro de Arbitragem Administrativa. 3. Arbitragem tributária no ordenamento português – âmbito de aplicação. 4. Procedimento e processo arbitral tributário. 5. Recurso e Reenvio Prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia - Acórdão do TJUE de 12 de junho de 2014 (Proc. n.º C-377/13). 6. Algumas considerações conclusivas. 7. Referências bibliográficas.

RESUMO: Os meios de resolução extrajudicial de conflitos têm já um espaço consolidado no ordenamento jurídico português onde a administração da justiça é composta por um sistema multifacetado, com mecanismos de resolução de litígios auto e heterocompositivos. Em matéria tributária, a tutela dos contribuintes é feita pela via judicial, através dos tribunais administrativos e fiscais, mas também, em alternativa, através da arbitragem tributária, cuja competência é, em todo o caso, limitada em razão da matéria e em razão do valor. Como é evidente, estes mecanismos são fundamentais na construção de um sistema de justiça que se mostre completo, adequado, célere, eficaz e eficiente. Por isso, a arbitragem tributária, cujo âmbito e processo serão objeto de análise, é um mecanismo recomendado para melhorar e sustentar a arquitectura judicial e a moderna administração da justiça.

PALAVRAS-CHAVE: Resolução alternativa de litígios. Tribunais Arbitrais. Arbitragem Tributária. Procedimento Arbitral. Processo Arbitral.

ABSTRACT: The alternative dispute resolution has already been consolidated in the Portuguese legal system, where the Administration of Justice is composed of a multifaceted system, with self and heterocompositive dispute resolution mechanisms. In tax matters, taxpayers are protected by judicial means, through the administrative and tax courts, but also, alternatively, through tax arbitration, which is limited in terms of subject matter and value. There is no doubt that these means are fundamental in the construction of a justice system that is complete, adequate, swift, effective and efficient. Therefore, tax arbitration, whose scope and process will be subject of analysis, is a recommended mechanism to improve and sustain the architecture of the judiciary and the modern administration of justice.

KEYWORDS: Alternative Dispute Resolution. Arbitration Courts. Tax Arbitration. Arbitration Procedure. Arbitration Proceedings.

1. INTRODUÇÃO

Os meios de resolução extrajudicial de conflitos ou *Alternative Dispute Resolution*¹ têm-se afirmado no seio do sistema de justiça português, onde a sua eficácia e eficiência vem sendo reconhecida, num exercício de promoção do acesso à justiça. Há mais de vinte anos que os sucessivos governos corroboram a sua aposta nos meios de resolução extrajudicial de conflitos². E nesse sentido, têm sido adotadas medidas de descongestionamento dos tribunais, mas sobretudo de descomprometimento do direito de acesso ao direito como mero direito de acesso aos tribunais, o que revela um novo paradigma da administração da justiça. Os cidadãos já encontram ao seu dispor um conjunto de meios de resolução de conflitos de natureza hétero e auto-compositiva, adjudicatórios e consensuais, que formam um sistema plural e capaz de dar a resposta mais adequada e eficaz para um determinado litígio, sempre com respeito pela autonomia da vontade das partes. Como diz Giannini (2014, p. 3),

“la preocupación principal del Estado no es la de asegurar que el ciudadano tenga un mecanismo de “escape” o “fuga” a un proceso lento y oneroso, sino la de garantizar la tutela judicial efectiva, para que, sabiendo que tiene en el servicio jurisdiccional una forma adecuada de remediar sus conflictos, el interesado pueda además contar con instrumentos de autocomposición eficientes, a los que acuda voluntariamente (y no huyendo de un sistema de Justicia que no lo satisface)”.

Neste contexto, dispõe a Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu art. 202.º, n.º 4, que os instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos são uma via constitucionalmente admissível. Por outro lado, de acordo com o art. 209.º da CRP, além dos tribunais – judiciais e administrativos e fiscais – há outras categorias de tribunais, a saber: o Tribunal Constitucional e o Tribunal de Contas. São ainda admitidos os Tribunais Arbitrais e os Julgados de Paz. Existem, assim, meios não judiciais de resolução de litígios, de carácter facultativo, para

1 Abreviadamente designados RAL ou ADR.

2 Veja-se, por exemplo, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 175/2001 (Diário da República, 1.ª série, n.º 299, de 28 de dezembro de 2001) e a Resolução do Conselho de Ministros n.º 172/2007. Nesta, o legislador afirmou que “é inadiável começar já e com a ousadia da antecipação a progredir para a construção de um sistema em que a administração da justiça haverá de ser caracterizada por maior acessibilidade, proximidade, celeridade, economia, multiplicidade, diversidade, proporcionalidade, informalidade, oportunidade, visibilidade, comunicabilidade, inteligibilidade, equidade, participação, legitimidade, responsabilidade e reparação efectiva” (Diário da República, 1.ª série, n.º 213, de 6 de novembro de 2007).

resolver os conflitos entre os cidadãos ou entre os cidadãos e as empresas, ou mesmo entre os cidadãos e o Estado, a saber: os julgados de paz³, a mediação⁴ (privada e em sistemas públicos⁵) e a arbitragem⁶ (institucionalizada⁷ e *ad hoc*).

No que respeita à arbitragem institucionalizada, ou seja, aos tribunais arbitrais com carácter permanente, destacamos, na presente análise, o Centro de Arbitragem Administrativa⁸, criado pelo Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça e alterado pelo Despacho n.º 5880/2018, de 1 de junho, que exerce competência

3 São tribunais estaduais não judiciais cujas competências são limitadas em razão do valor e da matéria, criados através da Lei n.º 78/2001, de 13 de julho, alterada pela Lei n.º 34/2013, de 31 de julho; são inspirados no modelo multiportas, onde se conjuga um tribunal com competência especializada e limitada a certo valor (atualmente €15.000,00) com o sistema de mediação civil e comercial, de natureza endo-processual. Os julgados de paz estão vocacionados para permitir a participação cívica dos interessados e para estimular a justa composição dos litígios por acordo das partes e pautam-se por princípios processuais próprios, que os autonomizam e aproximam dos RAL, quais sejam os princípios da simplicidade, adequação, informalidade, oralidade e absoluta economia processual (art. 2.º da Lei n.º 78/2001, de 13 de julho).

4 A mediação é regulada na Lei n.º 29/2013, de 19 de abril. Entende-se por mediação, a forma de resolução alternativa de litígios, realizada por entidades públicas ou privadas, através do qual duas ou mais partes em litígio procuram voluntariamente alcançar um acordo com assistência de um mediador de conflitos (art. 2.º, al. a), da Lei n.º 29/2013, de 19 de abril). Pode ser usada de modo autonomizado ou em complementaridade com os Julgados de Paz ou nos Centros de Arbitragem.

5 O regime dos sistemas públicos de mediação está previsto na Lei da Mediação portuguesa mas, de facto, o seu regime é definido por remissão para os atos constitutivos ou regulatórios de cada sistema. Estão regulados e em funcionamento: i) o sistema público de mediação familiar, criado pelo Despacho n.º 18 778/2007, de 13 de julho, atualmente regulado pelo Despacho Normativo n.º 13/2015, de 9 de novembro, em articulação com o Regime Geral do Processo Tutelar Cível, aprovado pela Lei n.º 141/2015, de 03 de setembro (art. 24.º e art. 39.º), e com o Código Civil, na matéria do divórcio e separação judicial de pessoas e bens; ii) o sistema de mediação laboral, criado através de Protocolo, celebrado em 5 de maio de 2006, entre associações patronais e sindicais; iii) a mediação penal de adultos, criada pela Lei n.º 21/2007, de 12 de junho, a qual funciona ainda em termos experimentais. O sistema português comporta também a mediação administrativa, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 02 de outubro, que aditou o 87.º-C ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos (Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro), sobre a «tentativa de conciliação e mediação». Aí se prevê que, quando a causa couber no âmbito dos poderes de disposição das partes, pode ter lugar, em qualquer estado do processo, tentativa de conciliação ou mediação, desde que as partes conjuntamente o requeiram ou o juiz a considere oportuna; porém, as partes não podem ser convocadas exclusivamente para esse fim mais do que uma vez. Sucede que o n.º 5 do citado art. 87.º-C prevê que a mediação se processa nos termos que venham a ser definidos em diploma próprio, ainda não aprovado, o que torna inexistente esta modalidade de mediação.

6 Disciplinada pela Lei da Arbitragem Voluntária, aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro.

7 Em Portugal, a arbitragem institucionalizada foi regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 425/86, de 27 de setembro. A criação de centros de arbitragem institucionalizada carece de reconhecimento pelo Ministério da Justiça.

8 De ora em diante, CAAD.

em matéria administrativa e fiscal⁹. Assim, partindo de uma revisão literária e legislativa, este texto apresenta as competências do CAAD, para se centrar no modelo português de arbitragem tributária, fazendo o seu enquadramento, definindo o âmbito material e mostrando os traços essenciais do processo arbitral nele aplicável, à luz do regime vigente.

2. ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA – ENQUADRAMENTO E CONTEXTO DA CRIAÇÃO DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

O Código de Processo nos Tribunais Administrativos¹⁰ consagra, no art. 187.º, a possibilidade de criação de centros de arbitragem institucionalizada em matéria administrativa, aos quais podem ser atribuídas funções de conciliação, mediação ou consulta no âmbito de procedimentos de impugnação administrativa, designadamente no âmbito das relações jurídicas de emprego público; dos sistemas públicos de proteção social; do urbanismo [alíneas c), d) e e) do n.º 1 do citado art. 187.º]. Por sua vez, à luz do art. 180.º, do CPTA, os litígios suscetíveis de arbitragem são: a) as questões respeitantes a contratos, incluindo a anulação ou declaração de nulidade de atos administrativos relativos à respetiva execução; b) as questões respeitantes a responsabilidade civil extracontratual, incluindo a efetivação do direito de regresso, ou indemnizações devidas nos termos da lei, no âmbito das relações jurídicas administrativas; c) as questões respeitantes à validade de atos administrativos, salvo determinação legal em contrário; d) as questões respeitantes a relações jurídicas de emprego público, quando não estejam em causa direitos indisponíveis e quando não resultem de acidente de trabalho ou de doença profissional.

Neste enquadramento e tendo ainda em conta a Lei n.º 31/86, de 29 de agosto, do Decreto-Lei n.º 425/86, de 27 de dezembro, foi autorizada, em 2009, através do Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, a criação de um centro de arbitragem em matéria administrativa, que adotou a forma de uma associação sem fins lucrativos e foi denominado CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, com âmbito nacional e caráter especializado. Inicialmente, teve como fim a promoção da resolução de litígios emergentes de contratos e de relações jurídicas de emprego público; posteriormente, em 2018, através do Despacho n.º 5880/2018, de 1 de junho, o CAAD foi autorizado a exercer a composição de litígios emergentes de quaisquer

9 A informação sobre o CAAD está disponível em <https://www.caad.org.pt/>.

10 Aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro. Doravante CPTA.

matérias para as quais, ao abrigo dos citados artigos 180.º e 187.º, do CPTA, fosse possível a constituição de tribunal arbitral.

Em matéria de arbitragem administrativa, existem entidades pré-vinculadas, como é o caso dos Ministérios da Justiça¹¹, da Cultura¹², da Educação¹³ e de várias instituições do ensino superior. Nestes casos, basta que o cidadão manifeste a intenção de resolver o litígio através da arbitragem que o mesmo seguirá esse caminho, porquanto as entidades públicas já pré declararam a sua vontade concordante. Sem prejuízo, o CAAD é também competente para julgar litígios com entidades que não se encontrem pré-vinculadas, devendo, para o efeito, ser celebrado o respetivo compromisso arbitral. Neste sentido, o art. 182.º do CPTA prevê o direito à outorga de compromisso arbitral, ou seja, “[o] interessado que pretenda recorrer à arbitragem no âmbito dos litígios previstos no artigo 180.º pode exigir da Administração a celebração de compromisso arbitral, nos casos e termos previstos na lei”. Para desencadear esse pedido, seguem-se os procedimentos previstos no art. 9.º do Regulamento de Arbitragem Administrativa do CAAD¹⁴.

À data da criação do CAAD, o legislador expressou as suas motivações e a esse propósito reiterou a vontade e a aceitação do Estado na resolução dos litígios através do recurso aos meios alternativos de resolução de litígios. Uma opção que justificou pelas vantagens inerentes à mediação, conciliação e arbitragem, designadamente, eficácia, celeridade, economia e flexibilidade. Posteriormente, em 2011, nesta minha linha, decidi aprovar o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária¹⁵, através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro¹⁶, o qual introduziu a arbitragem como meio alternativo de resolução de conflitos em matéria fiscal. Tendo ficado expressamente previsto, no art. 4.º, n.º 2 do RJAT, que todos os tribunais arbitrais tributários iriam funcionar no âmbito do CAAD, o qual passou a incluir a arbitragem administrativa e a arbitragem tributária.

11 Através da Portaria n.º 1120/ 2009, de 30 de setembro, estão vinculados os serviços centrais, as pessoas coletivas públicas e entidades que funcionam no âmbito do Ministério da Justiça.

12 A Portaria n.º 1149/ 2010, de 04 de novembro, vinculou os vários serviços e organismos do Ministério da Cultura.

13 Pela Portaria n.º 219/2014, de 21 de outubro, encontram-se vinculados os vários serviços do Ministério da Educação.

14 Disponível em https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AA-Regulamento_Arbitragem_Administrativa.pdf [consultado a 27.03.2022].

15 Doravante, abreviadamente designado RJAT.

16 Já alterado pelos diplomas seguintes: Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro; Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro; Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro; Lei n.º 24/2019, de 13 de março; Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro; Lei n.º 20/2012, de 14 de maio; Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

A introdução do instituto arbitral em matéria tributária foi possível – apesar dos aparentes constrangimentos jurídico-constitucionais em matéria fiscal – na medida em que foi assumida uma leitura harmonizante e não excessivamente literalista do princípio da reserva da função jurisdicional (art. 202.º da CRP) e do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, como concluem Freitas Rocha e Tiago Serrão (2019, p. 433). Nas palavras de Rui Morais (2018, p. 382,

“[a] admissibilidade da arbitragem como forma alternativa de resolução dos litígios deve pois ser encarada como uma decisão conjuntural, que na impede (porquanto perfeitamente enquadrável no âmbito de decisão do legislador ordinário), mas também nada impõe, e que, no tempo presente, temos mais que justificada pela reconhecida incapacidade do Estado para, por si só, garantir a realização, em tempo útil, da justiça no domínio tributário”.

3. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO PORTUGUÊS – ÂMBITO DE APLICAÇÃO

A arbitragem tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português de forma muito inovadora e visou o uso de formas alternativas de resolução de conflitos em matéria fiscal, com três objetivos principais, que o próprio legislador assumiu na sua exposição de motivos: i) por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; ii) por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; e, iii) reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Foram cometidos aos tribunais arbitrais, nos termos do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, as matérias seguintes: i) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; ii) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Em qualquer caso, os tribunais arbitrais estão sujeitos à estrita legalidade e decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade (art. 2.º, n.º 2, do RJAT).

Nestas matérias, os tribunais arbitrais fiscais são um mecanismo alternativo aos Tribunais Administrativos e Fiscais, ao dispor do contribuinte que detém o direito potestativo de acionar a arbitragem

tributária, se for essa a sua vontade. Porquanto, vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública encontram-se pré-vinculados ao CAAD, ou seja, antecipadamente e por via legal manifestam a sua aceitação à resolução daqueles litígios por via da arbitragem. Aliás, o RJAT, no seu art. 4.º, n.º 1, consagrou a cláusula de jurisdição obrigatória que impõe a jurisdição dos tribunais arbitrais tributários à administração tributária. Neste sentido, através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) estão pré-vinculadas, tornando a adesão à arbitragem tributária uma verdadeira alternativa para o contribuinte, a quem cabe decidir, unilateralmente, qual o meio que pretende usar na resolução de um litígio com estas entidades. Nos termos do art. 2.º da referida Portaria, esta vinculação tem por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos que caibam nas matérias acima indicadas, ficando porém excluídas as pretensões relativas: a) à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; d) à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira; e) à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo. A vinculação do tribunal arbitral tributário é limitada quanto à matéria, mas também quanto ao valor. Conforme dispõe o art. 3.º da supracitada Portaria, a pré-vinculação abrange apenas litígios de valor não superior a 10.000.000,00 euros¹⁷.

17 Acrescem, por uma questão de segurança e fiabilidade, condições atribuídas em razão do valor relativas à formação do tribunal arbitral e às qualificações dos juízes árbitros que podem compor o tribunal. Assim, nos litígios de valor igual ou superior a 500.000,00 euros exige-se que o árbitro presidente tenha exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou que possua o grau de mestre em Direito Fiscal, e nos litígios de valor igual ou superior a 1.000.000,00 euros, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal (cfr. art. 3.º, n.º 2, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

4. PROCEDIMENTO E PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO

O processo que corre termos no tribunal arbitral tributário é totalmente desmaterializado, quer na fase da constituição de tribunal arbitral (fase do procedimento) quer na fase da tramitação do processo (fase processual). Baseia-se em formulários disponibilizados online, em comunicações feitas por via electrónica, através de adesão do sujeito passivo ou do seu representante legal ao sistema de notificações electrónicas via CTT (correios de Portugal) e na prática dos actos processuais na plataforma que suporta e gere o processo. Esta plataforma designa-se sistema electrónico de gestão processual (SGP) e está acessível aos requerentes através de códigos de acesso específicos que são fornecidos após a constituição do tribunal arbitral.

A fase do procedimento arbitral é a fase que antecede e visa a constituição do tribunal arbitral, nos termos dos arts. 10.º a 12.º do RJAT. Inicia-se com o pedido de constituição do tribunal arbitral, enviado pelo contribuinte, por via electrónica, para o CAAD. Recebido esse pedido, o CAAD informa a administração tributária que, por sua vez, tem a possibilidade de dar razão ao contribuinte e, nessa conformidade, revogar, alterar ou substituir o acto tributário. Se for esse o caso, a própria administração tributária notifica o sujeito passivo dessa decisão, assim como o CAAD, e, consequentemente, o procedimento arbitral é arquivado. Caso contrário, segue-se a designação dos árbitros, que encerra esta fase do procedimento arbitral.

Quanto à composição dos tribunais arbitrais e à designação dos árbitros, é aplicado o disposto nos arts. 5.º e 6.º do RJAT. Assim, os tribunais arbitrais podem ser de árbitro singular ou colectivo, composto por três árbitros. Será colectivo sempre que o sujeito passivo opte por designar um dos árbitros, independentemente do valor da causa, e, ainda, nas causas em cujo pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo¹⁸. Quando o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse os 60.000,00 euros e o sujeito passivo opte por não designar árbitro, os tribunais arbitrais podem funcionar com árbitro singular. Relativamente à designação dos árbitros, se se tratar de tribunal singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o

¹⁸ Actualmente, esse valor é de 60.000,00 euros, porquanto, nos termos do art. 6.º, n.º 2, da Lei n.º 18/2002, de 19 de fevereiro (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais) a alçada dos tribunais centrais administrativos é igual à estabelecida para os tribunais da Relação, que por sua vez, à luz do art. 44.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário, aprovada pela Lei 62/2018, de 26 de agosto, é de 30.000,00 euros.

Centro de Arbitragem Administrativa; nos tribunais colectivos, cada uma das partes designa um dos árbitros, sendo o terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, indicado pelos juízes designados aos árbitros designados ou, na falta de acordo, pelo Conselho Deontológico do CAAD, de entre a sua lista de árbitros. Também poderá ser o próprio Conselho Deontológico a designar o colectivo, também de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD.

Constituído o tribunal arbitral e notificada às partes a sua constituição, inicia-se a fase do processo arbitral que deve ter a duração máxima de 6 meses, ou seja, a decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral (art. 21.º do RJAT). Sem prejuízo, dispõe o n.º 2 do referido art. 21.º, que o tribunal arbitral pode determinar a prorrogação do referido prazo por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam. Nesta fase, a administração tributária é chamada a exercer o contraditório, podendo apresentar resposta, no prazo de 30 dias, e, ainda, requerer a produção de prova adicional (art. 17.º do RJAT). Segue-se, após a apresentação da resposta, a primeira reunião do tribunal arbitral com as partes (art. 18.º do RJAT). Nesta reunião, o tribunal arbitral define a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo; ouve as partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido; e, convida as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário. É ainda comunicada às partes uma data para as alegações orais, se forem necessárias, bem como a data para a decisão arbitral, que é tomada por deliberação da maioria (arts. 21.º a 24.º do RJAT).

O processo arbitral sustenta-se nos princípios processuais previstos no art. 16.º do RJAT. Estes princípios não se distanciam dos princípios gerais de processo e asseguram as garantias fundamentais, como sejam o contraditório, a igualdade das partes, a oralidade e a imediação, assim como a livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, a cooperação e a boa-fé processual e a publicidade. Por outro lado, denotam alguma flexibilidade e agilização na condução do processo pelos árbitros, na medida em que se consagra, na alínea c) do referido art. 16.º, a “autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas”. Ou seja, opta-se por um processo sem formalidades

especiais, com vista à celeridade processual. Como ensina Lopes de Sousa (2013, p. 186),

“[é]sta autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar reconduz-se a que, apesar de o artigo 29.º do RJAT indicar legislação subsidiariamente aplicável, a sua aplicação no processo arbitral dependerá sempre de decisão do tribunal arbitral, não sendo automaticamente aplicáveis no processo arbitral as normas que seriam aplicáveis a processos idênticos nos tribunais tributários, devendo ter-se especial atenção à compatibilidade de regimes previstos na legislação subsidiária com a celeridade que se pretende obter nos processos arbitrais”.

Registe-se, por fim, que o princípio da publicidade assegura a divulgação e publicação das decisões arbitrais¹⁹. Num sinal de renovação e ao contrário do que sucede nos tribunais fiscais de primeira instância, as decisões dos tribunais arbitrais são publicitadas, no website do CAAD, num sinal de transparência e de contributo no acesso ao direito fiscal, devolvendo à jurisprudência um papel relevante no que respeita às fontes de direito (Taborda da Gama, 2014, p. 13).

Proferida a decisão arbitral, esta tem força de caso julgado, assim como força executiva, vinculando a autoridade tributária, nos mesmos termos de uma decisão do tribunal fiscal de primeira instância. Consequentemente, caso a decisão seja favorável ao contribuinte, terá que ser restabelecida a sua situação, colocando-o na situação em que estaria caso o acto impugnado não tivesse sido praticado (art. 24.º do RJAT). Aliás, aquilo que os tribunais arbitrais fazem é um controlo de legalidade, avaliando a conformidade dos actos tributários com a lei, através da aplicação da estrita legalidade, sem que se façam juízos de mérito, conveniência ou oportunidade (Freitas da Rocha e Tiago Serrão, 2019, p. 436).

5. RECURSO E REENVIO PREJUDICIAL PARA O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA - ACÓRDÃO DO TJUE DE 12 DE JUNHO DE 2014 (PROC. N.º C-377/13)

Em matéria de recurso das decisões dos tribunais arbitrais tributários, a regra geral é a da irrecorribilidade da decisão. Esta regra não impediu, porém, a consagração da possibilidade de recurso para o

19 Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

Tribunal Constitucional nos casos em que haja sido recusada a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou em que seja aplicada norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada (art. 25.º, n.º 1, RJTA). É ainda admitido recurso para o Supremo Tribunal Administrativo sempre que a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo. Nestes casos trata-se de recurso para uniformização de jurisprudência, sendo aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (art. 25.º, n.º 2 e 3, RJTA).

Há ainda a possibilidade, nos termos do n.º 1 do art. 27.º do RJTA, de o Tribunal Central Administrativo anular a decisão arbitral caso o tribunal arbitral não tenha especificado os fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão, ou se houver oposição dos fundamentos com a decisão ou, ainda, se a decisão arbitral incorrer em pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes. Todos estes fundamentos, previstos no art. 28.º do RJTA, podem sustentar a impugnação de decisão arbitral e constituem uma forma de sindicar a legalidade do funcionamento do próprio tribunal arbitral.

Por fim, a lei ainda admite que a decisão seja susceptível de reenvio prejudicial, em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários.

Concretamente sobre esta questão, houve algumas dúvidas sobre se os tribunais arbitrais podiam ser considerados «órgão de jurisdição nacional», conforme definido pela jurisprudência do TJUE, para que deles emanasse um pedido de reenvio prejudicial para o tribunal europeu. Ou seja, se, para efeitos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o tribunal arbitral tributário deve ser considerado um órgão jurisdicional de um Estado-Membro. Entretanto, quando o CAAD apresentou um pedido de decisão prejudicial, no processo *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA* contra Autoridade Tributária e Aduaneira, o Tribunal de Justiça apreciou, como questão prévia, a sua competência, tendo-se declarado competente para responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, porquanto concluiu que o organismo de reenvio apresentava todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE.

A este propósito, argumentou, no ponto 23 do Acórdão do TJUE de 12 de junho de 2014 (Proc. n.º C-377/13)²⁰, que

“segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para apreciar se o organismo de reenvio tem a natureza de «órgão jurisdicional» para efeitos do artigo 267.º TFUE, questão que é unicamente do âmbito do direito da União, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, como a origem legal do organismo, a sua permanência, o carácter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, pelo organismo, das regras de direito, bem como a sua independência (acórdão *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, n.º 38 e jurisprudência referida). Além disso, os órgãos jurisdicionais nacionais só podem recorrer ao Tribunal de Justiça se perante eles se encontrar pendente um litígio e se forem chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional (v., designadamente, acórdãos *Syfait e o.*, C-53/03, EU:C:2005:333, n.º 29, e *Belov*, EU:C:2013:48, n.º 39)”.

A decisão fundou-se ainda nos argumentos que aqui se expõem, sucintamente: os tribunais arbitrais em matéria tributária têm origem legal e constam da lista dos órgãos jurisdicionais nacionais, no artigo 209.º da CRP, constituindo um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, ao qual se atribui competência geral em matéria tributária, para apreciar a legalidade da liquidação de qualquer imposto; os tribunais arbitrais em matéria tributária satisfazem a exigência de permanência, na medida em que, no seu todo, o Tribunal Arbitral Tributário apresenta carácter permanente, enquanto elemento do sistema; no que respeita ao carácter vinculativo do órgão jurisdicional, o TJUE concluiu, nos pontos 27, 28 e 29 do citado Acórdão C-377/13, que,

este elemento não está presente no âmbito da arbitragem convencional, uma vez que não há nenhuma obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem os seus diferendos à arbitragem e que as autoridades públicas do Estado-Membro em causa não participam na escolha da via da arbitragem nem são chamadas a intervir oficiosamente no decorrer do processo perante o árbitro (acórdão *Denuit e Cordenier*, C-125/04, EU:C:2005:69, n.º 13 e jurisprudência referida, e despacho *Merck Canada*, C-555/13, EU:C:2014:92, n.º 17); porém, em contrapartida, o Tribunal de Justiça já reconheceu a admissibilidade de questões prejudiciais que lhe tinham sido submetidas por um tribunal

20 Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=155582&doclang=PT>.

arbitral de origem legal, cujas decisões eram vinculativas para as partes e cuja competência não dependia do acordo destas (despacho Merck Canada, EU:C:2014:92, n.º 18 e jurisprudência referida).

Porém, acrescentou que o tribunal arbitral tributário distingue-se de um órgão jurisdicional arbitral em sentido estrito, na medida em que a sua competência resulta diretamente RJTA, não estando por isso sujeita à expressão prévia da vontade das partes de submeterem o seu diferendo à arbitragem (v., por analogia, acórdão Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, n.º 7). Assim sendo, se o contribuinte recorrente submete o seu diferendo à arbitragem fiscal, a jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário tem, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, carácter vinculativo para a autoridade tributária e aduaneira.

Por outro lado, o processo tem natureza contraditória e os tribunais arbitrais em matéria tributária «decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade». Sobre a independência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, a mesma resulta do facto de ser o Conselho Deontológico do CAAD a designar o árbitro, de entre os árbitros que figuram na lista. Ao que acresce os árbitros estarem sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência. Por fim, conforme resulta do artigo 1.º do RJAT, os tribunais arbitrais em matéria tributária pronunciam-se no âmbito de um processo que conduz a uma decisão de carácter jurisdicional (TJUE, Proc. n.º C-377/13, 2014, pontos 29-33).

6. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

Os meios de resolução alternativa de litígios são uma peça fundamental na construção de um sistema de justiça num Estado de Direito que deve proporcionar aos cidadãos o efectivo exercício do direito de acesso à justiça, enquanto direito fundamental. Só assim haverá um sistema de justiça completo, adequado, célere, eficaz e eficiente, assente numa consolidada e adequada arquitectura judicial. A introdução da arbitragem tributária no sistema português veio contribuir para esse modelo eclético, capaz de proporcionar aos cidadãos um conjunto diversificado de respostas na resolução de litígios. Como afirma Marques da Silva (2014, p. 8) “[a] arbitragem voluntária vai ganhando território na sociedade portuguesa, lenta mas decisivamente. Lenta porque somos geralmente desconfiados, avessos às mudanças, mas decisivamente pela maior prontidão das decisões”.

A avaliação tem sido amplamente positiva, em especial pela celeridade, ainda que moderada, pela qualidade das decisões proferidas

e pela acessibilidade às decisões arbitrais – que permite conformar a realidade à interpretação jurisprudência em certas matérias. Também a especialização dos árbitros é uma mais-valia e contribui para o elevado nível de qualidade das decisões. Porém, ainda são apontadas algumas fragilidades, desde logo alguma suspeição – que mesmo sendo infundada traz um sinal negativo – sobre alguma ligação dos árbitros nomeados a interesses profissionais económicos; e, além disso, tratar-se de um mecanismo que não está, efectivamente, ao alcance de todos, atendendo aos valores dos custos envolvidos (Freitas da Rocha e Tiago Serrão, 2019, p. 440-441).

Acresce, ainda, como alerta Almeida Calhau (2015, p. 190), embora os tribunais arbitrais tributários tenham sido introduzidos como forma de descongestionar os tribunais administrativos e fiscais, estes continuam com alguns problemas de eficiência, pelo que

“[i]mpõe-se, por isso, a adopção de outras medidas, tais como o reforço do número de funcionários judiciais, a criação de uma bolsa de juizes, o reforço dos quadros de magistrados, a implementação de um corpo de assessores e de um gabinete de apoio aos juizes, a implementação de um quadro de inspectores judiciais e a melhoria do sistema informático (SITAF), que tenham um impacto mais positivo no sistema de justiça e na própria economia”.

Apesar de tudo, é indiscutível o passo inovador e arrojado que o legislador português empreendeu com a criação do regime jurídico dos tribunais arbitrais tributários, que funcionam de forma ágil e descomplicada, como um suporte já consolidado das garantias dos contribuintes e cujo trabalho e lastro jurisprudencial se faz sentir e, não poucas vezes, permite que a própria administração tributária altere a sua actuação, conformando-se com a orientação jurisprudencial formada.

REFERÊNCIAS

CALHAU, A. F. de A. Arbitragem Tributária. *Julgar*, n.º 26, 2015, p. 181-190.

GAMA, J. T. da. As virtudes escondidas da arbitragem fiscal. *Arbitragem Tributária*, n.º 1, p. 13, 2014.

GIANNINI, L. J. Experiencia argentina en la mediación obligatoria. *La Ley*, Año LXXVIII, n.º 25, p. 3, 2014.

MORAIS, R. D. *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedida, 2012.

Regulamento de Arbitragem Administrativa do CAAD Disponível em https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AA-Regulamento_Arbitragem_Administrativa.pdf [consultado a 27.03.2022].

ROCHA, J. F. da; SERRÃO, T. Arbitragem tributária e arbitragem administrativa: breve ponto de situação. In: GOMES, C.A.; ROCHA, J. F. da; SERRÃO, T. (Coord.). *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Editora da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2019, p. 423-443.

SILVA, G. M. da. O músculo moral só se nota a posteriori, quando falta! *Arbitragem Tributária*, n.º 1, p. 8-9, 2014.

SOUSA, J. L. de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, N. e VIEIRA, M. B. (Coord.). *Guia da Arbitragem Tributária*. Almedina, 2013, p. 95-240.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, Acórdão de 12 de junho de 2014 (Proc. n.º C-377/13) <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=153582&doclang=PT> [consultado a 27.03.2022].