

# ARBITRAGEM: DA EXPERIÊNCIA PORTUGUESA AO FUTURO

O POTENCIAL DE PORTUGAL E LISBOA COMO SEDE DE ARBITRAGEM  
**Gonçalo Malheiro | André Pereira da Fonseca**

ARBITRAGEM E DIREITO PÚBLICO  
**Ricardo Branco**

DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E DOS MOTIVOS QUE CONDUZIRAM  
À SUA INTRODUÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS  
**Margarida Marques Carvalho**

ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA EM MOÇAMBIQUE  
**Cecília Anacoreta Correia**

ARBITRAGEM E PROPRIEDADE INDUSTRIAL  
**Manuel Durães Rocha | Ana Panão**

CONCORRÊNCIA NA ARBITRAGEM E ARBITRAGEM NA CONCORRÊNCIA  
**Inês Sequeira Mendes | Sílvia Bessa Venda**

ARBITRAGEM DESPORTIVA NO TRIBUNAL ARBITRAL DO DESPORTO  
**Luís Fraústo Varona | Frederico de Távora Pedro**

# COLEÇÃO DO INSTITUTO DO CONHECIMENTO AB

Coordenação

Ricardo Costa

N.º 1

## Arbitragem: Da Experiência Portuguesa ao Futuro

2018

Gonçalo Malheiro | André Pereira da Fonseca

Ricardo Branco

Margarida Marques Carvalho

Cecília Anacoreta Correia

Manuel Durães Rocha | Ana Panão

Inês Sequeira Mendes | Sílvia Bessa Venda

Luís Fraústo Varona | Frederico de Távora Pedro



# **Da arbitragem tributária e dos motivos que conduziram à sua introdução no ordenamento jurídico português**

**MARGARIDA MARQUES CARVALHO**

*Curso de Especialização em Fiscalidade, ISCTE*

*Mestranda em Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão*

*Advogada Associada da Abreu Advogados*

A Arbitragem Tributária foi implementada na ordem jurídica portuguesa através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e o seu surgimento obedeceu a três objetivos principais:

- reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes;
- imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Autoridade Tributária ao sujeito passivo;
- reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Com efeito, de acordo com um estudo efetuado pelo próprio Ministério da Justiça, no final do ano de 2015 a justiça fiscal de primeira instância registava mais de 53 mil processos judiciais pendentes<sup>1</sup>. Acresce que parte significativa daqueles havia dado entrada há mais de 13 anos, ou seja, nos

<sup>1</sup> In Jornal PÚBLICO, de 25/5/2017: v. <https://www.publico.pt/2017/05/25/sociedade/noticia/e-por-causa-dos-abusos-do-fisco-que-muitos-tribunais-bloqueiam-1773388>.

casos em que havia recusa judicial das referidas decisões de primeira instância, os processos poderiam demorar em média 15 anos a obter uma decisão definitiva, o que não se coaduna com a celeridade dos processos judiciais exigida pela Constituição da República Portuguesa<sup>2</sup>. E, apesar das regras existentes sobre prescrição de dívidas tributárias e caducidade de garantias prestadas, o certo é que a tendência dos sucessivos Orçamentos de Estado tem sido a de retirar garantias aos contribuintes. Com efeito, mais factos foram considerados como interruptivos e/ou suspensivos do prazo de prescrição e as regras sobre caducidade de garantias foram, na sua generalidade, revogadas. Assim, esta pendência judicial de largos anos afectava de forma bastante gravosa os contribuintes, que não só viam os seus processos a arrastar-se nos tribunais judiciais, como ao mesmo tempo viam as suas garantias serem diminuídas, não conseguindo através das regras existentes que os tribunais judiciais decidissem com celeridade. Assim sendo, sentiu-se claramente a necessidade de instituir uma jurisdição mais rápida e, sobretudo, mais justa, ou pelo menos da qual fizesse parte outro tipo de profissionais de cariz mais técnico.

Desde que foi implementada, a arbitragem tributária tem vindo a dar provas do oferecimento de um conjunto alargado de vantagens, o que tem permitido aceder a um contencioso tributário mais célere, mais útil e, por conseguinte, mais justo. A prova está no facto de, no ano de 2017, a Autoridade Tributária ter perdido cerca de 60% dos processos contra si instaurados pelos contribuintes<sup>3</sup>, numa média de seis em dez<sup>4</sup>. É igualmente interessante notar que, desde a sua criação, em 2011, chegaram ao CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa) cerca de 3.600 processos fiscais, fenómeno favorecido pela migração de processos que transitaram dos tribunais estaduais para aquele Tribunal, por força de um regime transitório instituído pelo referido Decreto-Lei n.º 10/2011<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Artigo 20.º, n.º 4, onde pode ler-se: “*Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo*”.

<sup>3</sup> V. <http://expresso.sapo.pt/revista-de-imprensa/2018-01-09-Fisco-perdeu-60-dos-processos-interpostos-pelos-contribuintes-em-2017#gs.uoDfy5M>.

<sup>4</sup> V. <https://eco.pt/2018/04/02/fisco-perde-seis-em-cada-dez-contenciosos-porque/>.

<sup>5</sup> Cfr. a este respeito o n.º 1 do artigo 30.º da referida Lei, que dispõe da seguinte forma: “*Os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais constituídos nos termos do n.º 1 e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, pretensões que tenham por objecto actos tributários que se encontrem pendentes de*

Mais se refira que os tributos cuja litigiosidade mais aumentou foram o IMI e o IRS, o primeiro com um aumento de 211,8% e o segundo com um acréscimo de 54,8%, ambos por referência ao ano de 2017<sup>6</sup>. No que toca ao IMI, tal facto explica-se pelo franco crescimento do mercado imobiliário verificado nos últimos anos, que em muito contribuiu para o aparecimento de novos focos de tributação.

## **O carácter voluntário (não necessário) da arbitragem tributária**

É ainda interessante verificar que tal adesão massiva a este regime processual nem sequer resultou de qualquer obrigatoriedade legal, uma vez que em matéria fiscal a arbitragem é voluntária, podendo o contribuinte optar livremente pelo recurso a esta via, sem que em caso algum tal o possa prejudicar.

Refira-se, contudo, que o recurso à via arbitral preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria coletável, ou a promoção da revisão oficiosa sobre os atos objeto desses pedidos, exceto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa<sup>7</sup>.

## **A simplicidade e a informalidade do processo arbitral**

Importa realçar, em primeiro lugar, a simplificação processual de instrução, análise e decisão ao longo de todo o processo.

Com efeito, constituem princípios do processo arbitral a oralidade e a livre condução do processo, consubstanciada na marcação de uma Reunião entre as Partes, após a apresentação de Resposta por parte da Autoridade Tributária, com vista a definir a tramitação processual a adotar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo, a ouvir as Partes

*decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais”.*

<sup>6</sup> Segundo estatísticas do próprio CAAD, referenciada em <https://eco.pt/2018/04/02/fisco-perde-seis-em-cada-dez-contenciosos-porque/>.

<sup>7</sup> Artigo 13.º, n.º 4 da Lei n.º 10/2011.

quanto a eventuais exceções que hajam sido invocadas e sobre as quais haja necessidade de apreciar e decidir antes de conhecer do mérito do pedido e, por último, a convidar as Partes a corrigir as suas peças processuais, quando tal seja necessário. Sendo que esta Reunião é muitas vezes dispensada.

Mais se refira que, em regra, em caso de falta de qualquer das Partes àquela Reunião, bem como a qualquer outro ato processual e, bem assim, a falta de defesa e falta de produção de prova que haja sido requerida não obsta a que o processo arbitral prossiga os seus termos, levando à prolação de decisão, sendo certo que aqui se nota claramente a influência dos princípios da livre apreciação da prova, bem como o da autonomia do tribunal no que toca à condução do processo. Com efeito, o próprio pedido de constituição de tribunal arbitral é feito através de requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do CAAD, dispensando-se as tradicionais burocacias e formalidades exigidas nos tribunais judiciais.

Por outro lado, a condução do processo arbitral é feita com uma grande informalidade: As notificações entre o Tribunal e as Partes processam-se muitas vezes por *e-mail*, em vez das tradicionais notificações (em papel ou eletrónicas), o que permite uma maior poupança de custos, os advogados não usam toga, os árbitros não usam beca, a inquirição das testemunhas eventualmente arroladas é feita de uma forma muito mais livre e conciliadora.

A informalidade concretiza-se, ainda, no facto de as Partes poderem aceder ao processo em qualquer sítio onde se encontrem, com garantia de confidencialidade, mas podendo contactar telefonicamente o CAAD sempre que o entendam, com um atendimento muito mais próximo, personalizado e eficaz do que aquele que existe em qualquer Tribunal judicial.

Verifica-se, assim, que a arbitragem tributária se apresenta como extremamente simplificada (e célere) em face do tradicional processo de Impugnação Judicial. Com efeito, em tal processo a Contestação por parte da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) deve ser apresentada no prazo de 90 (noventa) dias, ao passo que a Resposta em sede de processo arbitral deve ser apresentada no prazo de 30 (trinta) dias.

Finda a fase de produção de prova (no processo de Impugnação), é ordenada a notificação das Partes (interessados, na terminologia da lei) para alegarem por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias. Em sede de processo arbitral, existe igualmente um momento para a produção de alegações (que muitas vezes podem ser orais logo a seguir à

audição das testemunhas), embora a prática que tem existido seja a de se notificar as Partes para produzirem alegações escritas, embora com menor prazo, consoante a complexidade da matéria em apreço.

## **Da celeridade do processo arbitral**

Outra vantagem que resulta do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária é o facto de a decisão arbitral ser proferida no prazo máximo de um ano (mínimo de seis meses).

Desta característica decorre, ainda que indiretamente, uma outra, cuja natureza se pode também reputar de muito positiva para a justiça tributária: sendo as decisões proferidas em tão curto espaço de tempo, a validação ou censura que recai sobre alguns entendimentos sancionados pela AT acaba por ter uma repercussão prática igualmente mais célere.

Deste modo, o facto de as decisões arbitrais consubstanciarem um observatório atual da justiça tributária permite que, tanto o contribuinte possa conformar as suas práticas contabilísticas e fiscais e avaliar de forma mais rigorosa as probabilidades de sucesso que tem quanto à contestação de certos atos tributários, como à AT ajustar os termos do respetivo entendimento a propósito de determinadas matérias.

Questões como o alcance do ónus da prova exigido aos sujeitos passivos de IRC quanto à efetividade das operações subjacentes e à inexistência de um caráter anormal/montante exagerado dos pagamentos efetuados a entidades residentes em paraísos fiscais<sup>8</sup> (especialmente patente no caso das empresas imobiliárias nacionais no caso dos serviços de angariação de clientes de nacionalidade chinesa), a aplicação da cláusula geral anti-abuso nos casos em que o pagamento do preço de participações sociais é reconfigurado como o pagamento de dividendos<sup>9</sup> e a aplicação às terapêuticas não convencionais do regime de isenção de IVA aplicável às profissões paramédicas pelo menos a partir da entrada em vigor da Lei do Enquadramento

<sup>8</sup> Decisões relativas aos Processos n.<sup>os</sup> 198/2017-T, 368/2017 e 369/2017, todas disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

<sup>9</sup> Decisão relativa ao Processo n.<sup>º</sup> 162/2017-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

base das terapêuticas não convencionais (em 2003)<sup>10</sup>, entre outras, são alguns exemplos que se destacam no panorama da arbitragem tributária por se formar quanto aos mesmos jurisprudência, se não unânime, ao menos maioritária.

## **Do recurso da decisão arbitral**

Acresce que, ainda que a regra seja a da *irrecorribilidade* das decisões arbitrais, é possível afirmar-se que a sindicabilidade daquelas se encontra deviamente acautelada, através da possibilidade de:

- (i) Recurso para o Tribunal Constitucional, na parte em que o Tribunal Arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, ou em que aplique norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada durante o processo;
- (ii) Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) com base em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, entre decisão arbitral e acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) ou pelo STA;
- (iii) Impugnação da decisão arbitral para o TCA com base em circunstâncias que tipicamente correspondem a situações de nulidade da sentença.

É ainda possível, em nossa opinião, interpor recurso de revista de uma decisão arbitral, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, por aplicação subsidiária do CPTA à arbitragem tributária. Esta questão não foi ainda, contudo, objeto de pronúncia por parte do STA, pese embora acreditemos que poderá vir a ser legislativamente consagrada a breve trecho.

Em suma, diremos que a arbitragem tributária constitui um meio alternativo de resolução de litígios entre os contribuintes e a AT válido, expedito e eficaz, pelo que é de saudar a sua introdução na nossa ordem jurídica.

<sup>10</sup> Decisão relativa ao Processo n.º 111/2017-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisions/>.

dica, ainda que em paralelo com a administração da justiça judicial, que não deve, em caso algum, ser diminuída ou escamoteada.

## **Das custas do processo arbitral e da sua ressarcibilidade**

No que concerne aos custos a suportar com o acionamento da arbitragem tributária, e não obstante se reconhecer que esta é, na sua globalidade, mais cara do que a judicial, deve igualmente levar-se na devida conta que a celeridade do processo, com o consequente proferimento de decisão no prazo máximo de 1 (um) ano, acaba por causar menos transtorno às empresas no que concerne às suas práticas económico-financeiras, dado que estas necessitam de constituir e provisionar garantias por um menor lapso de tempo, o que necessariamente se repercutirá de forma positiva nos seus balanços contabilísticos a médio e longo prazo.

Há contudo um fenómeno interessante, cuja controvérsia jurídica justifica uma, ainda que breve, referência: o contribuinte tem a faculdade de designar Árbitro aquando da apresentação do pedido arbitral (trata-se de um profissional altamente qualificado, que é nomeado por uma das Partes, ou por ambas, mas que, em qualquer dos casos, deve manter a sua independência, imparcialidade, isenção e objetividade, dado que se encontra vinculado pelo Estatuto Deontológico do CAAD<sup>11</sup>).

Com o findar do processo arbitral, a parte vencida ficará obrigada ao pagamento das custas do processo, que englobam todas as despesas resultantes da condução do processo arbitral e ainda os honorários dos árbitros.

Porém, caso o contribuinte opte por designar árbitro (o que traz inegáveis vantagens para a qualidade e acerto das decisões, uma vez que apenas podem ser árbitros juristas que, pelas suas qualificações formais e pela sua experiência profissional no domínio do direito público, ofereçam garantias de competência para o exercício das respetivas funções), o Regulamento de Custas do CAAD não prevê a devolução de montantes pagos a título de custas, nos casos em que o contribuinte obtém uma decisão favorável.

Tal situação, limitadora da faculdade de o contribuinte designar Árbitro, possibilidade que indiscutivelmente lhe é conferida pela lei, configura e encerra uma patente ilegalidade, dado que subverte o princípio basilar da

<sup>11</sup> Disponível em <https://www.caad.org.pt/tributario>.

causalidade em matéria de custas processuais (que consagra que é responsável pelas custas quem a elas houver dado causa, isto é, paga as custas a parte que não tem razão, que pleiteia sem fundamento, que exerce no processo uma atividade injustificada), e leva a uma dualidade de critérios juridicamente insustentável, que pode inclusivamente brigar com os princípios constitucionais da igualdade e, bem assim, da tutela jurisdicional efetiva. Uma vez que tal disposição configura norma de carácter geral e abstrato, é possível a sindicância da sua constitucionalidade através do próprio CAAD e, em última instância, pelo próprio Tribunal Constitucional.

Cremos que, assim, tal entorse legal será corrigida a breve trecho, podendo o próprio CAAD desempenhar um papel relevante nesse aspecto, sem prejuízo do ónus que impende sobre as Partes de suscitem tais questões em sede própria.

Do exposto resulta que a arbitragem tributária é um meio processual que, apesar de voluntário, tem cada vez mais sido utilizado pelos contribuintes com claras vantagens para os mesmos, sendo que, no que respeita às pequenas questões que foram apontadas como menos positivas, acredita-se que a breve trecho serão resolvidas.